

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

**Právní problematika daně dědické, darovací a daně
z převodu nemovitosti**

Zpracoval: Martin Koubek

Konzultant diplomové práce: JUDr. Jaroslav Šíma, Csc.

Kolín, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, 2013

Martin Koubek

Poděkování

Tímto děkuji vedoucímu diplomové práce JUDr. Jaroslavu Šímovi, CSc. za jeho odborné vedení, cenné rady a připomínky.

Obsah

1.	Úvod	1
2.	Daně	3
2.1	Pojem	3
2.2	Podstata a funkce daní	6
2.3	Konstrukční prvky daně a základní pojmy	8
3.	Historie	12
3.1	Historie daní	12
3.2	Historie a vývoj dědění, darování a převodu nemovitosti	16
3.2.1	Dědění	16
3.2.2	Darování	21
3.2.3	Převod nemovitosti	22
4.	Vymezení daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitosti	24
4.1	Zařazení transferových daní do daňové soustavy ČR	26
4.1.1	Daňová soustava	26
4.1.2	Základní dělení daní	28
4.1.3	Principy a zásady daňového systému	28
4.2	Daň dědická	30
4.2.1	Subjekt daně	30
4.2.2	Předmět daně	30
4.2.3	Základ daně	31
4.2.4	Osvobození od daně	32
4.2.5	Sazba daně	34
4.3	Daň darovací	34
4.3.1	Subjekt daně	35
4.3.2	Předmět daně	36
4.3.3	Základ daně	36
4.3.4	Osvobození od daně	37
4.3.5	Sazba daně	38
4.4	Daň z převodu nemovitosti	39
4.4.1	Subjekt daně	39
4.4.2	Předmět daně	40
4.4.3	Základ daně	40
4.4.4	Věcné břemeno	41

4.4.5 Osvobození od daně	41
4.4.6. Sazba daně	43
5. Srovnání daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti s vybranými zeměmi.....	44
5.1 Slovensko	44
5.1.1 Daň dědická.....	45
5.1.2 Daň darovací	45
5.1.3 Daň z převodu nemovitosti.....	46
5.2 Rakousko.....	46
5.2.1 Daň dědická a darovací	47
5.2.2 Daň z převodu nemovitosti.....	48
5.3 Německo	48
5.3.1 Daň dědická a darovací	48
5.3.2 Daň z převodu nemovitosti.....	49
5.4 Polsko.....	50
5.4.1 Daň dědická a darovací	50
5.4.2 Daň z převodu nemovitosti.....	51
5.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti v některých dalších zemích.....	51
5.5.1 Daň dědická a darovací	51
5.5.2 Daň z převodu nemovitosti.....	53
6. Efektivnost	55
6.1 Daňová efektivnost	55
6.2 Daňové náklady.....	56
6.3 Daňové náklady transferových daní	56
6.4 Inkaso transferových daní.....	58
6.5 Teorie majetkových daní a oprávněnost existence transferových daní	61
7. Závěr	64
8. Resumé.....	67
9. Seznam použitých pramenů	68
9.1 Literatura	68
9.2 Právní předpisy	69
9.3 Ostatní zdroje.....	69

1. Úvod

Daně neodmyslitelně patří k našemu životu a historii lidské společnosti vůbec. Když Benjamin Franklin řekl: „Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní“, chtěl tím vyjádřit nezbytnost a jistotu, s kterou se musí počítat. Daně jsou nutností. Pokud chce člověk žít ve společnosti s určitým řádem, pokud chce vytvářet stát, musí zajistit jeho fungování a tudíž i financování a to lze zajistit pouze tak, že každý člověk přispěje svou částkou.

Celé téma daní je velice rozsáhlé, tato práce však pojednává pouze o jedné konkrétní části systému daní. Tématem diplomové práce je daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitosti ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zvolené téma diplomové práce je rovněž praktické, neboť se všemi druhy takzvaných transferových daní, kterými jsou daň darovací, dědická a z převodu nemovitosti se člověk může běžně setkat v průběhu svého života. I vzhledem k frekvenci, s jakou se s nimi můžeme setkat, je vhodné o této problematice vědět více, k čemuž může přispět i tato práce.

I přesto, že tématem jsou pouze transferové daně, je vhodné pohovořit také o daních obecně, protože určité atributy jsou společné pro všechny typy daní. Obecný výklad rovněž napomůže zorientovat se v celkovém systému daní a také správně zařadit daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti do tohoto systému. Obecný výklad, který se zabývá daněmi jako takovými, jejich funkcí, popisem základních konstrukčních prvků a pojmů, následuje po úvodní kapitole.

Třetí kapitola obsahuje historický kontext daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti. Její první část se věnuje historii daní obecně, druhá část již jednotlivým transferovým daním. Téma historie daní je velice obsáhlé, proto tato práce podává pouze přehled pro získání představy o jejich vývoji. Rovněž zachytit vývoj jednotlivých transferových daní není jednoduché, neboť tyto daně dříve neexistovaly v takové podobě, v jaké je vnímáme dnes, a proto tato kapitola zachycuje spíše stručný vývoj historie dědění, darování a převodů nemovitostí.

Další části diplomové práce se již čistě věnují dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti. Třetí kapitola v první řadě uvádí daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti, zasazuje je do systému daní a popisuje tento systém. Také v základech pojednává o teorii majetkových daní, tedy o opodstatněnosti existence majetkových daní, do nichž spadají i transferové daně. Poté jsou již prezentovány jednotlivé daně dle aktuální zákonné úpravy, a to tak, že každá zvlášť, v pořadí v jakém jsou uvedeny v zákoně o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti. Postupně jsou popisovány jejich jednotlivé konstrukční prvky konkrétní daně – subjekt, předmět, základ a osvobození od daně.

Pátá část srovnává úpravu daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti v České republice s úpravou těchto daní ve vybraných státech Evropské unie, především s přímými sousedy České republiky, a to nejprve se Slovenskem, poté Rakouskem, Německem a Polskem.

Předposlední část práce je zaměřena na efektivnost transferových daní. Posuzuje jejich výnosnost k poměru nákladů, které jsou potřeba pro výběr a správu těchto daní, popisuje efektivnost a náklady daní obecně a poté hodnotí tyto atributy u daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti. Samotný závěr této kapitoly hodnotí na základě výše uvedené efektivnosti oprávněnost existence transferových daní.

Samotný závěr práce zhodnocuje existenci transferových daní, předkládá jejich možný vývoj a případné zefektivnění či naopak jejich zrušení.

Cílem práce je především seznámit čtenáře s problematikou daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitosti z širšího pohledu, s jejich zasazením do systému daní České republiky a zároveň prezentovat jejich efektivnost v kontextu s oprávněností existence těchto daní a předložit případné řešení, které by vedlo ke zlepšení problematiky transferových daní.

2. Daně

Jak bylo řečeno v úvodu, následující kapitola se zabývá daněmi obecně, protože určité atributy jsou společné pro všechny daně, tedy i pro daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti.

2.1 Pojem

Pojem daně není úplně jednoznačný, jak se může na první pohled zdát, a to i přes to, že je to obecně velice diskutované téma, zvláště v dnešní době recese. Můžeme se setkat s dvěma pohledy na pojem daně, a to ekonomický nebo právní, avšak jednoznačnou definice daní nenalezneme. Nutno poznamenat, že se oba pohledy vzájemně prolínají, neboť spolu úzce souvisí. Finanční teorie definuje daň jako „*povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného sektoru*“¹. Zajímavé je, že i přes to, že tento pojem zákony běžně užívají, v zákoně definován není. Můžeme však vycházet z definice, kterou nám předkládá mezinárodní organizace OECD² - daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu - Daň je tedy jedním z hlavních příjmů do veřejného rozpočtu. Výše zmíněnou definici daně rozvíjí Prof. Ing. Květa Kubátová, Csc., která daň definuje následovně: „*Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností*“³.

Nenávratnost znamená skutečnost, že za daně poplatník nedostane ekvivalentní protihodnotu v přímé výši odpovídající jeho platbě (také neekvivalentnost – neekvivalentností rozumíme ten fakt, že poplatník nemá ani

¹ Citace: Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 5.

² OECD (Organizace pro mezinárodní koordinaci a rozvoj). Česká republika je členem od roku 1995. Cílem koordinace politik za účelem dlouhodobého ekonomického rozvoje členských i nečlenských zemí - Uvádí Kubátová, K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s.

³ Citace: Kubátová, K., Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI a.s., 2006, s. 3.

nárok na odpovídající protihodnotu, která by odpovídala výši jeho platby)⁴. Tomáš Akvinský označoval daně jako „*dovolenou loupež, tedy nedobrovolnou platbu za nic, bez protiplnění příjemce daně*“⁵. Je třeba však toto nebrat absolutně, i přes to, že poplatník skutečně nedostane hmatatelné protiplnění odpovídající přesně jeho výši platby, přece jenom něco dostává. Jak bylo řečeno v úvodu, bez daní se neobejde fungování státu a placení daní vytváří materiální základ pro existenci a funkci státu. Poté z tohoto základu mohou být uspokojeny zájmy všech obyvatel. Dalo by se říci, že daněmi si vlastně kupujeme to, že vůbec můžeme fungovat ve světě, neboť nic není zadarmo.

Daně jsou ukládány pouze zákonem a na základě zákona, což stanovuje Listina základních práv a svobod ve svém článku 11. v odstavci 5., mají tedy ústavní základ, na kterém se mohou pouze ukládat, z toho lze odvozovat jejich důležitost a postavení. Vzhledem k tomu, že daně je možné ukládat pouze zákonem, vyplývá z nich také povinnost je platit a tím i jejich vynutitelnost. Takto stát mocensky zasahuje do přerozdělování důchodů ekonomicky činných subjektů.⁶

Platba neúčelová značí, že konkrétní daň, v určité výši nefinancuje konkrétní projekt, ale stává se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu.⁷ Až z těchto veřejných rozpočtů se posléze financují konkrétní veřejné potřeby.

Daně se obecně platí za předem určené období, v určitém zákonem stanoveném cyklu, musí tedy s nimi plátce počítat dopředu. Nicméně existují i daně, které jsou spojeny s určitou skutečností, jakou je například smrt a následné dědické řízení a vyměření daně dědické. Právě daně, které jsou tématem této práce, spadají do kategorie nepravidelných daní, kdy se povinnost platit tyto daně váže právě k určité skutečnosti.

⁴ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7, s. 288

⁵ Citace: Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 5

⁶ Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 5

⁷ Kubátová, K., Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI 2006 a.s., s. 10

Mezi další příjmy státního rozpočtu, které odlišujeme od daní, patří poplatky, půjčky a cla. Poplatky mají některé vlastnosti daní, avšak do této kategorie nespádají. Jak bude popsáno dále, půjčky se více odlišují od daní než poplatky. Daně však mohou mít také atributy poplatků např. daň z nemovitosti (poplatek za užívání místní infrastruktury), daň silniční (poplatek za užívání komunikací) atd. Toto prolínání daňových a nedaňových vlastností dle mého názoru není podstatné, neboť je zde důležitější jejich účel, který je jednotný, tímto účelem je samozřejmě veřejné financování.

Poplatek lze definovat takto: „*Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný*“.⁸ Rozdíl mezi daněmi a poplatky tkví tedy v tomto, zaprvé řadě poplatník dostává konkrétní protihodnotu za konkrétním účelem a zadruhé v dobrovolnosti a svobodné volbě, oproti daním, které nám jako povinné předepisuje zákon (např. poplatek za povolení k podnikání – svobodné rozhodnutí podnikat, není předepsáno zákonem, dostaneme konkrétní povolení za určitým účelem). Podobnost s daněmi lze spatřovat v jejich zákonnosti. Stejně jako daně jsou určeny zákonem a jejich placení je povinné.

Definice půjčky zní takto: „*Půjčka je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Je to tedy návratná, nepovinná a nepravidelná platba účelového nebo neúčelového charakteru – podle toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda jejím cílem je vyrovnat deficit rozpočtu*“.⁹ Rozdíl je patrný již z názvu. Půjčka je oproti dani i poplatku návratná (i s úrokem). Půjčka je ekvivalentní což znamená, že subjekt – věřitel dočasně státu poskytne finanční prostředky za úrok. K realizaci dochází upsáním dluhopisů (státních či jiných dluhopisů).

Clu lze z ekonomického hlediska řadit mezi daně, protože jde také o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, ovšem placenou při přechodu zboží nebo služeb přes státní hranice. Nejsou ovšem dávkou všeobecnou.

⁸ Citace: Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s, s. 10

⁹ Citace: Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s, s. 10

Výše uvedené další příjmy do veřejného rozpočtu slouží pouze pro ucelení přehledu pojmu daně. I přes to, že daně nejsou jediným příjmem do státního rozpočtu, jsou příjmem nejdůležitějším, představují totiž více než 90 % z objemu veřejného rozpočtu.

2.2 Podstata a funkce daní

Z ekonomického hlediska v nejšířším pojetí je podstatou daní odebrání výsledků hospodářské činnosti jiných subjektů a odvádění těchto výsledků státu. Jak tvrdí JUDr. Mrkývka „jedná se o materiální oběť, nyní v peněžní formě, skládanou ve prospěch státu nebo jiné veřejnoprávní korporace.“¹⁰ Nicméně za tuto oběť očekáváme, že stát splní svou funkci. Daně a jejich placení nevyplývá z žádného ekonomického vztahu, ale je to projevem vrchnostenské moci státu. S připomenutím toho co bylo řečeno v předchozí kapitole, plátce daně skutečně nedostává viditelné protiplnění, i proto se leckdy daně jeví jako nespravedlivé. Svou roli v opodstatnění daní hraje i politický a ekonomický aspekt. Politický pohled na věc je dosti nepředvídatelný, pochopitelně se na něm odráží politická vůle, proto je dost subjektivní a proměnlivý. Dále se zde odráží potřeba peněžních prostředků ve veřejných rozpočtech. Jde o to, do jaké míry se politická vůle bude integrovat do společenského a hospodářského života a jaká je hranice zdanění. To určuje především volič, který je zároveň daňový poplatník. Nicméně hlavní podstata daní vychází spíše z ekonomického hlediska, a to je veřejná potřeba. Potřeba uspokojit potřeby státu je rozhodně trvalejší, než politické názory na míru zdanění. Funkce daně jsou úzce spjaty s rolí daní, neboť vymezují jejich místo v hospodářství.

Funkce daní v nejužším pohledu je nanejvýše jasná, a to, zajistit financování státu, tedy chodu naší společnosti, zajistit jeho samotnou existenci a správu.¹¹ Bez daní se neobejde fungování státu, který nutně potřebuje prostředky pro financování všech svých aktivit, jakými jsou vzdělání, sociální služby, školství, zdravotnictví, veřejná doprava atd. Bez toho si už neumíme představit

¹⁰ Citace: Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 6

¹¹ Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 1.

naše fungování. V dnešní době je z moderní ekonomické teorie zřejmé, že funkce daní vycházejí z veřejného sektoru a jeho potřeb, jelikož veřejný sektor je součástí ekonomiky a jedině on může zajistit některé záležitosti, které trh zabezpečit nemůže.¹² Veřejný sektor plní čtyři základní funkce, které se nejčastěji uvádějí různými autory a které shodně plní i daně - alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální.

Funkce alokační slouží k investování veřejných financí a optimálnímu rozdělení mezi veřejný a soukromý sektor. Jde o to správně určit kam a jak investovat státní peníze, tak, aby tato investice byla co nejeftivnější. Tato funkce také souvisí s trhem a uplatní se v případě, že trh neefektivně rozděluje zdroje. V takovém případě musí zasáhnout stát.

Funkce redistribuční, neboli přerozdělení. Tato funkce představuje částečně určitý kompromis, či nástroj, kterým se udržuje úroveň blahobytu. Pokud by vláda nekorigovala přerozdělení důchodů, nutně by to znamenalo, že jedna část obyvatelstva by neustále generovala zdroje, dovednosti, peníze a prostředky ke kterým by druhá část obyvatel již neměla přístup. Zvyšovala by se tak propast mezi bohatými a chudými. Proto se tato funkce snaží o celkovou úroveň blahobytu. Příkladem pro tuto funkci může být progresivní daň z příjmu.¹³

Na funkci stabilizační existuje nejednotný názor. Vychází se z názoru, že stát má zasahovat do ekonomiky a veřejným financím se přisuzuje funkce stabilizátora ekonomiky. Daně by tedy měly sloužit jako prostředek regulace, vláda má zasáhnout prostřednictvím změn daní a vládních výdajů a snažit se o udržení rovnoměrného stabilního růstu ekonomiky a zaměstnanosti. „Daně mají v době hospodářské krize být menší a ponechávat více peněz poplatníkům. Tak se v této kritické době povzbuzuje poptávka po zboží a službách. V době růstu naopak mají být daně relativně větší a odebírat lidem více z jejich výdělků. „*Omezí se tím celková poptávka a ekonomika se nepřehřívá*“¹⁴.

¹² Kubátová, K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s., 2005, s. 15

¹³ Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 13

¹⁴ Citace: Kubátová, K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s., 2005, s. 16

Za historicky nejstarší je považovaná funkce fiskální, která je také zároveň považována za funkci nejdůležitější. Znamená zajišťování příjmů do státního rozpočtu, z nichž se následně financují veškeré výdaje. Tato funkce je obsažena částečně ve všech výše zmíněných funkcích daní.

2.3 Konstruktivní prvky daně a základní pojmy

Následující část podává přehled a vysvětlení pojmů, které jsou základem pro každou daň. Tyto prvky charakterizují konkrétní daně a budou také uváděny i při popisování daně darovací, dědické a z převodu nemovitosti v následující kapitole.

Základní daňové prvky jsou:¹⁵

- Subjekt
- Objekt
- Základ daně
- Sazba daně
- Splatnost a placení daně

Subjektem daně je obecně osoba, která jednoduše řečeno platí daň státu. Literatura podává následující definici: „osoba, která je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň“¹⁶. Rozděluje se na poplatníka a plátce. Daňový poplatník „je fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy, majetek, nebo činnost podléhá dani.“¹⁷ Poplatník je ten, kdo daň přímo platí, ten, jemuž se přímo snižují jeho prostředky (např. zaměstnanec). Plátce daně je „daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo

¹⁵ Prvky, které shodně udávají Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X i Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 - 7

¹⁶ Citace: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7, s. 300

¹⁷ Citace: Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 9

*sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědnost*¹⁸. Plátce je tedy ten, kdo daň odvádí, ale neodvádí ji přímo z vlastních zdrojů, nýbrž tuto povinnost přenáší na jiné subjekty. Plátce přímo platí daň do státního rozpočtu (např. zaměstnavatel).

Daňový objekt neboli předmět daně, znamená skutečnost z hmotného práva, od které zákon odvíjí povinnost platit daň,¹⁹ nebo také představuje veličinu, ze které se vybere daň.²⁰ Předmět musí být jednoznačně definovatelný tak, aby šlo vybrat daň co nejefektivněji. Často vymezení objektu nalezneme v názvu samotného zákona, například daň dědická. Existují čtyři základní skupiny objektů zdanění – z hlavy, z majetku, spotřeby a důchodu. Nejstarším je daň z hlavy, která se vybírá již staletí, neboť její princip je nejjednodušší, daň se vybírala za každou „hlavu“, tedy osobu - jasné, přehledné, snadno dohádatelné, to jsou výhody této daně. Dnes se již tato forma daně nepoužívá, důvod je zřejmý, a to praktický dopad na poplatníky. Tradiční jsou daně majetkové, které fungují obdobně jako daň z hlavy, ale zdaňují majetek, který je jednoduše viditelný, neboť nemovitosti jsou téměř nezatajitelné a lze je lehce evidovat. Další skupinou je daň ze spotřeby výrobků, taktéž již dlouho užívaná skupina daní, která je relativně dobře přijímána poplatníky, a to z toho důvodu, že si ji poplatníci tak jednoduše neuvědomují. Nejmladší skupinou je důchodová daň, zároveň také nejdůležitější v dnešních daňových systémech.

Pokud mluvíme o předmětu daně a jeho konkretizaci, nesmíme zapomenout na pojem vynětí z předmětu daně, což znamená, že se na určitou část objektu daňový zákon nevztahuje a není tedy předmětem daně. Podobný je i pojem osvobození od daně, což znamená, že se z určitého předmětu daně daň nevybírá a ani se z něj nevyměřuje základ. Jak bude uvedeno dále, hodně využívaný institut u transferových daní.

¹⁸ Citace: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7, s. 300

¹⁹ Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X, s. 9

²⁰ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7, s. 300

Základ daně je „*předmět zdanění vyjádřený v měrných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel.*“²¹ Jedná se o kvantitu objektu daně vyjádřenou v měřitelných jednotkách (Kč). Základ se musí vymežit věcně i časově, aby bylo možno určit, za jaké období se daň platí (zdaňovací období). Zde se užívá termín zdaňovací období, což představuje jistý časový interval, ze kterého se vychází pro základ daně. Daně je pak možno členit dle časového intervalu na nepravidelné daně (např. daň dědická) a daně pravidelné (např. daň z příjmu).

Dalším důležitým pojmem je sazba daně, ta určuje výši daně, která samozřejmě vychází ze základu daně. Pro upřesnění budou uvedeny pouze sazby, které se užívají při dani darovací, dědické a z převodu nemovitosti. Jedná se o daně lineární a progresivní (konkrétně klouzavě progresivní).

U lineární sazby je pořád stejný procentuální základ, i když jsou různé základy daně – např. daň z převodu nemovitosti, kde je stejná sazba daně ve výši 4 % ať při základu daně 1.000.000,- Kč, tak i při základu 5.000.000,- Kč.

Oproti tomu progresivní sazba daně se určuje tak, že při větším základu daně je i větší procentuální hodnota. Např. základ daně je 100.000,- Kč pak je to 12 %, při základu 200.000,- Kč je sazba 19 %. Je obecně rozšířená myšlenka, že tato daň se jeví jako sociálně nejspravedlivější, a to konkrétně proto, že je schopna odebrat hodnotu „bohatým“ se stejným efektem jako „chudým“.

Při klouzavě progresivní dani dochází ke zdanění v určitých pásmech. Vyšší sazba se uplatňuje jen na určitou část daňového základu. Pro názornost je dobré uvést příklad: základ daně 100.000,- Kč sazba 10 %, nad 100.000,- Kč do 200.000,- Kč 20 % a tak dále (příklad pouze pro názornost).

Závěrečným prvkem je splatnost, „*tedy okamžik, s kterým právní řád spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníka.*“²² Lze tak učinit více způsoby a to jednorázově, zálohou, splátkami a srážkami daně. Záloha představuje platbu, která se odvádí před vyměřením daně za zdaňovací období.

²¹ Citace: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7, s. 302

²² Citace: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 304, ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 - 7

A podle přeplatku nebo nedoplatku, konkrétní vyměřené částky se buď částka vrací, nebo doplácí. Splátkami se plní již stanovená daň za určité období. Je určena výše splátek i lhůta splatnosti. Poslední možností jsou srážky daně, což znamená, že se daň vybírá s dvěma subjekty - plátcem daně, který daň vypočte a odvede, a poplatníkem, z jehož příjmu plátce provádí srážky.

3. Historie

Kapitola o historii daní slouží k získání představy o vývoji daní obecně a především o vývoji transferových daní, které jsou tématem diplomové práce. Pozorovat vývoj daní z pohledu dnešního vnímání daní je obtížné, neboť daně tak jak je známe a vnímáme dnes, dříve neexistovali. Ovšem právě díky tomu lze pozorovat postupný vývoj celého systému. Nejvíce patrné je toto na přehledu vývoje daně dědické s porovnáním s ostatními transferovými daněmi, kdy je rapidní rozdíl v pramenech, ze kterých lze vůbec čerpat informace ohledně historie těchto daní.

3.1 Historie daní

Historie daní je velice rozsáhlá a její hlubší přehled by obsáhl celé samostatné téma. Vždyť i jeden z nejdůležitějších příběhů, které formovaly lidské dějiny, má co do činění s daněmi – biblický příběh *„o narození Ježíše, který se narodil ve chlévě, když se jeho rodiče, Josef a Marie, museli, tak jako všichni obyvatelé, dostavit do svého rodného města ke sčítání lidu, za účelem daňovým“*²³. To ukazuje, jak byly daně běžnou součástí lidských životů od počátků státních útvarů. Na obsáhlejší zpracování historie daní by bylo třeba celé samostatné diplomové práce. Tato kapitola proto podává pouze průřez vývojem daní jako základu pro téma této práce, kterým je daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti.

Daně původně nepředstavovaly hlavní zdroj financování vládnoucí moci, teprve postupným vývojem vzrůstal jejich význam. Původně hlavním příjmem panovníka nebyly daně, ty totiž tvořily pouze nepravidelný a příležitostný zdroj financí. Daně v té době byly převážně tvořeny naturáliemi, což omezovalo jejich faktickou využitelnost. V nejstarších dobách si hlavní příjem svých financí vladař zajišťoval většinou sám, a to převážně válečnou kořistí, z výnosů vlastní půdy a z výnosu jiného majetku. Od toho se také odvíjely jeho finanční potřeby, hlavní výdaje byly spotřebovávány převážně na vojsko, obranu a správu jeho území. Postupně daně však získávaly na větší důležitosti, a to z důvodů narůstajících

²³ Citace: Kubátová. K. Daňová teorie – úvod do problematiky Praha: ASPI, a. s., 2005, s. 11

potřeb vládnutí. Důležitost daní se tedy odvozovala od finančních potřeb, protože postupnou vzrůstající finanční náročnost vladař již nemohl nést pouze z „vlastní činnosti“ a tudíž postupně vzniká propracovaná soustava daní a poplatků aby pokryl náklady na správu a financování svého území. Například jedna z nejstarších civilizací na Krétě měla svůj systém, kde stát pro panovníka spravovala vyšší vrstva. Ta zajišťovala jak chod tak především obranu, pro tuto vrstvu panovník vybíral naturálie, z kterých zabezpečoval jejich potřeby.²⁴

Vývoj daní samozřejmě souvisí s vývojem a existencí peněz. Daně v nejstarších dobách měly logicky převážně naturální povahu, představované hlavně odvody z výtěžků půdy či výrobků. Takto naturální daně byly vybírány například ve starém Egyptě, kde představovaly právě odvody z výtěžků půdy nebo živnostenských výrobků. Z dnešního pohledu civilizace v Egyptě byla vůbec hodně vyspělá. Stejně jako dnes i tehdy se rozlišovaly daně přímé a nepřímé. Přímé daně plynuly z otroků, zvířat, budov atd. a nepřímé se získávaly z vývozu, koupě, prodeje, závětí...²⁵.

Velmi zajímavý přístup k placení daní existoval ve starém Řecku, kde daně byly chápány jako občanská uvědomělost. Lidé si uvědomovali, že chod jejich společnosti je třeba financovat a na chodu se také musí podílet každý svým dílem a dle svých možností. Na toto dnes lidé zapomínají a daně jsou často chápány jen jako zvlé politiků. Daně ve starém Řecku měly dobrovolný charakter. Lze si představit, jak zejména u zámožnějších vrstev společnosti mohlo být takové přispění pro blaho společenství prestižní a morální záležitostí. Bohužel si také myslím, že toto nelze vztahovat na dnešní společnost, která není tak osobní a semknutá jako občané ve starém Řecku. Jde o zcela jiné chápání spoluzití občanů, které v dnešním světě již není možné. Také od placení daní byli osvobozeni ti, co museli chránit svou vlast a byli povoláni ke službě. I zde posléze začali dělit daně na přímé, které se odvozovaly od majetku a přímo se odváděly státu a nepřímé, spíše ve formě poplatku z koupě, dědictví či nájmu.

²⁴ Geiss, H.: Starověký Knóssos, Praha, Vyšehrad, 1985, s. 110

²⁵ Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, 2., aktualizované a doplněné vydání, Praha: Linde Praha, a.s., 2006, s. 104

Samozřejmě v tomto průřezu daní nesmíme zapomenout na antický Řím, který ovlivňoval celý vývoj Evropy skoro ve všech aspektech, nejenom v daních. Nejvíce příjmů plynulo do státní pokladny z dobytých provincií. Na dobytém území měli Římané vlastnické právo na veškerý majetek tamních obyvatel. Podrobené území platilo daně svým vládcům, tato daň by se dala částečně přirovnat i k dani za mír. Z dnešního pohledu tedy velice nespravedlivá daň a tudíž i nelibě přijímaná podrobeným lidem, ale jinak víceméně tehdy běžná záležitost získávání financí. Některá dobytá území si mohli původní majitelé ponechat a odvádět dávky - tedy zase jistá forma daně. Pokud Římu nestačily výše zmíněné příjmy, museli odvádět daně i občané a to z hlavy, či pozemků a podobně.²⁶

Tedy pokud shrneme úplné počátky daní lze je charakterizovat jako, podpůrné finanční prostředky, vybírané nepravidelně a mnohdy dobrovolně.²⁷ Jejich vývoj a složitost úzce souvisí s vývojem společnosti, kdy postupně daně získávají na větší a větší důležitosti.

Další období v historii daní představuje doba středověku a feudální společnosti, která je pořád charakterizována naturálním hospodářstvím a daně se stále vybíraly v naturální podobě. Ale přes to se již v této době přechází na peněžní charakter daní, tento přechod je logický a nezbytný, neboť je zde čím dál tím větší potřeba určit hodnotu naturálií, a peníze jsou logickým prostředkem směny, jsou jednoduše uchovatelné, přenosné a tak dále²⁸.

V této době se také rozvíjejí první typy daní, kterými jsou regál, kontribuce a akcízy. Jedním z nejdůležitějších a také nejznámějších typů jsou regály, které souvisejí také s pojmáním vlastnictví. V té době patřilo téměř všechno panovníkovi a regál byl výsadou panovníka, který za úplatu propůjčoval svá práva dále. Regál byl tedy poplatek za propůjčení práva, například horní a důlní regál, neboli právo na nerostné bohatství a jeho těžbu. K zajímavým formám daní patřily kontribuce, z kterých se odvozují dnešní přímé daně. Ty spočívaly v repartiční metodě, což znamená, že panovník určil, kolik se má vybrat

²⁶ Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, 2., aktualizované a doplněné vydání, Praha: Linde Praha, a.s., 2006, s. 104

²⁷ Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. Vydání. Praha : C.H. Beck, 2003, s. 20

²⁸ Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. Vydání. Praha : C.H. Beck, 2003, s. 20

a tuto povinnost pak převedl na města a panství, která dále povinnost, dle jim určené výše, přenesla na cechy či obyvatele. Daň v podobě kontribuce se vybírala z majetků, výnosů a z hlavy. Naopak předchůdce nepřímých daní představovaly akcízy. Ty se vybíraly podobně jako dnes spotřební daň, protože se platily z určitých druhů zboží, jakými byly například sůl, pivo či svíčky.²⁹

Postupně vznikají nové druhy daní a také přestávají být nepravidelné. To představuje určitou jistotu, s kterou musí člověk počítat. Také se musíme zmínit o takzvaném učení o „trojím lidu“, to znamená, že tehdejší obyvatelstvo se dělilo do tří nerovných skupin. A to obyčejní lidé, církve a šlechta. Z hlediska daní toto rozdělení mělo zásadní význam. V této době daně odváděli pouze obyčejní lidé. Duchovenstvo a šlechta daně neodváděly. Z dnešního pohledu je tento rozdíl jedním z nejzásadnějších. Dnes jsou daně všeobecné, placeny bez rozdílu postavení či jiného kritéria.

V dalším období nezadržitelně narůstá úloha státu, stát již garantuje zdravotní, sociální a další potřeby obyvatel jakými jsou například vzdělání či veřejné služby. Pro všechny tyto potřeby jsou daně využívány, to zároveň tlačí na jejich propracovanost, výši a zdokonalování systému, toto období se označuje liberalismus. Daně v období liberalismu již mají téměř podobu dnešních daní. V tomto období, jak napovídá jeho název, je snaha o minimální zásahy státu do ekonomiky, což by naznačovalo snaze o malé daňové zatížení. Nic méně, v této době vzrůstá úloha státu, a jak bylo naznačeno výše, finanční potřeby na jeho provoz, správu a rozvíjení stoupají, tudíž stoupají i daně a jejich význam. Daně mají již pravidelný charakter a jsou povinné pro všechny, již tvoří hlavní příjem rozpočtu státu a postupně se zdokonaluje jejich systém, vzniká ucelenější daňová soustava.

Na přelomu 19. a 20. století se daňové soustavy utvářejí již do současné podoby. Také se již formuje státní rozpočet, tak jak ho známe dnes.

Daně prošly svým vývojem, od doby kdy představovaly pouze podpůrnou část financí, kdy byly vybírány nepravidelně, nejednotně, dalo by se říci i nespravedlivě, pouze od části obyvatelstva, do podoby, kdy jejich role je

²⁹ Široký, J. Daňová teorie. S praktickou aplikací. 1. Vydání. Praha : C.H. Beck, 2003, s 21

nenahraditelná a představuje hlavní finance státu. Již jsou vybírány pravidelně, a finanční subjekty mohou s daněmi počítat do budoucna.³⁰

3.2 Historie a vývoj dědění, darování a převodu nemovitosti

Popisovat výhradně historii předmětných daní je téměř nemožné, ale i nezajímavé, proto je tato část zaměřena spíše na popis institutů, ze kterých tyto daně vycházejí, a to i s ohledem na skutečnost, že historická část diplomové práce je pouze průřezová a přehledně pojednává pouze o tom, z čeho daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti vychází.

3.2.1 Dědění

V tomto případě se nedá vycházet přímo z historie daně dědické, jednak z toho důvodu, že nenalezneme přímé prameny, které by se zabývaly pouze historií dědické daně a jednak proto, že samotná daň vychází ze základu institutu dědění. Proto se tato část bude věnovat historii dědění jako takovému.

Prvotní záblesky institutu dědění se objevují po 11. století z lenních vztahů. Tyto vztahy fungovaly na základě děleného vlastnictví, což znamená, že existoval hlavní vlastník, neboli vrchní vlastník (nazývaný taktéž senior), který propůjčoval své vlastnické právo k užívání vlastníku užitkovému (označovaný jako vazal), ten byl samozřejmě díky tomuto propůjčení léna (např. půdy, úřadu, práva...) vrchnímu vlastníkovu zavázán řadou povinností, od finančních dávek, přes vojenskou službu. Ovšem po smrti vazala se vše vracelo vrchnímu vlastníkovu. Takže v praxi to fungovalo asi následovně. Panovník propůjčil panství svému vazalovi (šlechtic), tím si ho k sobě připoutal službou a oddaností. Když tento vazal zemřel, panovník mohl vše zase propůjčit někomu jinému. Tím ovšem nemohlo panství vzkvétat, neboť současný jeho držitel neměl žádnou jistotu, jak dlouho s ním bude disponovat, a tudíž neměl ani motivaci ho zvelebovat pro své potomky. Postupem času se držba stává dědičnou, a to tím

³⁰ Široký, J. Daňová teorie. S praktickou aplikací. 1. Vydání. Praha : C.H. Beck, 2003, s. 22

způsobem, že léno přechází se souhlasem vrchního vlastníka na mužského potomka vazala. V tomto lze spatřovat prvotní náznaky podstaty dědictví.³¹

Kromě teorie děleného vlastnictví existovalo ještě takzvané svobodné vlastnictví, ve kterém se zachycuje už výrazně podstata dědění. V pramenech se označovalo jako „pravé a svobodné dědičné dědictví“ – hlavní podstata dědění tkví v tom, že majetek přechází od děda na syny a dále na vnuky. Majetek zůstává v rodině a nevrací se panovníkovi, jen toto je skutečné vlastnictví, tak jak je pojímáno i dnes. Oproti tomu existovala ještě držba nesvobodná, založená na skutečnosti, že celý šlechtický statek vlastnil feudál, který s ním mohl volně disponovat. Tato půda ve vlastnictví feudála se dále dělila na půdu rustikální, selskou, dominikální a panskou. Dominikál obhospodařoval pán půdy, i když prací sedláků, kteří přesto neměli právo na tuto půdu, pouze jim do vlastnictví připadly běžné nástroje k jejich práci a určitá část výsledků jejich práce po odevzdání povinných dávek vlastníkovi půdy. Sedláci se sice starali o statek a půdu, ale neměli k nim žádná dispoziční práva. Toto sloužilo vyloženě ekonomickým účelům tehdejší doby pro zajištění pána půdy a jeho existence jako šlechtice.³²

Zajisté je vhodné připomenout v otázkách dědění pojem odúmrtí, která dozajista omezovala institut dědění a brzdila jeho vývoj. Odúmrtí znamená, že majetek přešel na panovníka v případě, že jejich držitel zemřel bez potomků. Majetek přešel na panovníka i v případě, že dědičný nárok nebyl uznán. Institut odúmrti byl postupně rušen od roku 1497, kdy se jí vzdal Vladislav II. pro Čechy a poté Rudolf II. pro Moravu (ale až v roce 1587).³³

Zajímavým instrumentem ohledně dědictví byl takzvaný nedíl. Byla to forma majetkového společenství, kde účastníci byli rodinní příslušníci. Jakési spoluvlastnictví s ideálními podíly, ovšem podstata je v tom, že se tento nedíl nedědil, pouze pokud se někdo v rodině narodil nebo naopak umřel, nedíl se poměrně zmenšoval, nebo zase zvětšoval. Majetek stále zůstával v rodině.

³¹ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 43

³² Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 129 - 130

³³ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 138

Pouze ženy byly s tohoto nedílu vypláceny formou věna. Tento institut měl praktické opodstatnění. Zaprvé v případě smrti nemohl panovník uplatnit odúmrt' a zadruhé majetek zůstával pořád v rodině, nedrobil se. Vytvořily se různé typy nedílu a to podle toho, kdo byl v jeho čele – nedíl dědovský, otcovský, bratrský, strýcovský. Speciální typ byl mateřský, který měla vdova po smrti manžela se svými dětmi. Z nedílu se dalo vystoupit, v 15. století to byla běžná záležitost. Stalo se tak dvěma způsoby, první znamenal vyplacení poměrného dílu, anebo rozdělení celého nedílu na poměrné části, z kterých si členové vybírali svůj díl. Ohledně ručení v nedílu ručili všichni nedílníci všichni za jednoho, což znamenalo, že pokud dlužil jeden z nich, zatěžoval tím majetek i ostatních nedělníků, avšak ten, jež odstoupil z nedílu, ztrácel jakákoli práva k tomuto majetku, kromě práva ssutí, neboli jakési „předkupní právo“, které stejně tak náleželo zbylým nedělníků pokud se zbytek nedílu prodával. Tento institut definitivně zanikl v roce 1627, když bylo zakázáno Obnoveným zřízením zemským.³⁴

Pro dědictví jako institut bylo důležité zrušení odúmrti i nedílu, která v podstatě blokovala jeho význam, jelikož díky nim nebylo možno disponovat s majetkem jako takovým. Církev se snažila prosazovat dispozice s majetkem pro případ smrti alespoň pro duchovenstvo, nakonec se ustálila praxe, kde k takové dispozici s majetkem pro případ smrti dávali souhlas všichni zúčastnění i panovník. Později se z tohoto vyvinula první forma závěti – takzvaný „mocný list“, který umožňoval dědění pro šlechtu. To umožňovalo nedílníkovi nadále disponovat s jeho majetkem, který by po jeho smrti přešel jako odúmrt' na krále.³⁵

Mezi dokumenty, z kterých lze vycházet pro dědické právo na našem území, patří dokumenty vycházející ze zemského práva a to Statuta Konrádova, inaugurační diplomy Jana Lucemburského a privilegium Vladislava Jagelonského.

V prvé řadě důležitým mezníkem je statuta Konrádova (r. 1189), která potvrzuje nárok na dědění pro nejbližší příbuzné, i přes to že se dává přednost mužským potomkům, až poté dcerám, kdyby nebyly ani dcery, poté dědictví

³⁴ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 127 - 128

³⁵ Vaněček, V.: Dějiny státu a práva v Československu do roku 1945, Praha: Orbis, 1964, s. 212

případně nejbližším příbuzným. Jan Lucemburský (inaugurační diplomy Jana Lucemburského, r. 1310 – 11) zavádí rozšíření dědění na širší příbuzenstvo až do čtvrtého stupně pokrevenství. Ale pořád se upřednostňují muži. Další pokrok umožňovala výše zmíněná privilegia z roku 1497, která umožňovala svobodné pořizování pro případ smrti. To znamenalo pořízení první „závěti“, která určoval právoplatného dědice. Pokud takovýto dokument nebyl pořízen, nastupovali nejbližší příbuzní s předností mužů, až poté ženy. Pokud nebylo ani jich, připadlo dědictví panovníkovi v důsledku odúmrti.³⁶

Dokonalejší právní úprava dědického práva byla upravena v právu městském. Postupně dochází i k sjednocování této právní úpravy. Za zmínku stojí například německé městské právo, kde na jihu zvýhodňovali jako dědice potomky (descendenty, neboli děti zůstavitele), kdežto severoněmecké právo upřednostňovalo zůstavitelovi rodiče. Ale zpět k městskému právu v Čechách, kde se i rychleji vytrácí upřednostňování mužských potomků před ženskými a to už kolem 15. století.³⁷ Platí, že na městské právo mělo silný vliv právo římské, je tedy propracovanější, objevují se zde přesná pravidla pro dědění, je určeno, jak má vypadat závěť, posloupnost a další. Závěť, které se vlivem německého práva říkalo kšaft, mohla mít formu písemnou i ústní. Pokud měla ústní podobu, bylo zapotřebí důvěryhodných osob jako svědků. Pořídít závěť nemohli duševně choří a nedospělí (muži do 18 let věku, ženy do 15 let). Pokud byly ženy provdány, mohly pořídít závěť i dříve. Dále dospělé děti v moci otce a poddaní mohli pořídít závěť pouze se souhlasem vrchnosti. Dále z praktických důvodů ti, co byli hluší nebo němí, mohli pořídít závěť, pouze pokud uměli psát. Obdobné platilo o svědčích kšaftu, jimiž nesměli být nedospělí, ženy, domácí čeled, hluší, duševně choří, zmařilí na poctivosti a duchovní.³⁸ Dále byly upraveny i podmínky pro vydědění vlastních dětí, které byly neopomenutelnými dědici. Mezi důvody vydědění patřilo například zlé zacházení s rodiči, spáchání trestného činu, cizoložství s macechou atd.). V případě nepořízení závěti, přišla na řadu intestátní

³⁶ Pobucký, M., Dědické právo v Českých zemích do 16. stol., [on – line, dne 20. 3. 2013], portal epravo.cz, dostupné na WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/dedicke-pravo-v-ceskych-zemich-do-16-stoleti-66767.html> >

³⁷ Pobucký, M., Dědické právo v Českých zemích do 16. stol., [on – line, dne 20. 3. 2013], portal epravo.cz, dostupné na WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/dedicke-pravo-v-ceskych-zemich-do-16-stoleti-66767.html> >

³⁸ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 139

posloupnost: descendentí jsou přednostní před ascendenty, poté příbuzní ve vedlejší linii. Dcery jsou postaveny na roveň synům a dědí stejným dílem. Vnuci dědí pouze do té výše, jaká by připadla na otce nebo matku. Původně starý testament nebyl automaticky zrušen novým, v novém testamentu toto muselo být výslovně řečeno³⁹, ale poté se ustálilo, že nová závěť má přednost před starou.⁴⁰ Takto bylo dědické právo ovládáno až do Všeobecného občanského zákoníku rakouského v r. 1811.⁴¹ Zajisté je vhodné připomenout formu akceptování dědictví, která se užívala počátkem 19. století, jedná se o takzvaný adiční princip. Právo vyžadovalo, aby se dědic výslovně o dědictví přihlásil a byla tak jasná jeho vůle. Nejprve byla vznesena otázka k povoláním dědicům a ti pokud s dědictvím souhlasili, museli poté podat přihlášku do dědictví. Pokud ji nepodali, nemohli dědit. Přechod práv pak nastal až po skončení dědického řízení a vypořádáním dědiců. Dnes přechod práv k dědictví působí zpětně ke smrti zůstavitele.

Nový Všeobecný občanský zákoník je obecně pokládán za vynikajícím, vycházel z práva římského i z Koldínových městských práv. Rušil všechny předchozí právní úpravy a platil všeobecně a výlučně. Na našem území platil s obměnami až do roku 1950. Důležité v našem průřezu historií dědictví je fakt, že již v sobě obsahoval téměř současnou podobu dědění. Zajímavé ovšem je, že upřednostňoval posloupnost dle závěti a ne dle zákona (což je ovlivněno snahou o zachování majetku vládnoucí vrstvou společnosti).⁴²

S účinností od 1. 1. 1951 platil nový občanský zákoník č. 141/1950 Sb., který stanovil právě zmíněný přechod vlastnictví k dědictví ke dni zůstavitelovi smrti.

O dědictví by se dalo říct, že prošlo velkým vývojem a změnami, proto je mu věnována větší část než darování a převodu nemovitosti. Řekl bych, že jedním z hlavních důvodů pro tyto změny je vývoj pojmání vlastnictví v průběhu let, kdy původně patřilo vše vladaři, proto nebylo ani co dědit. Až postupným vývojem se vytvořilo „soukromé vlastnictví“ a tudíž i potřeba zachovat majetek, který se již

³⁹ Vaněček, V.: Dějiny státu a práva v Československu do roku 1945, Praha: Orbis, 1964, s. 212

⁴⁰ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 139

⁴¹ Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003, s. 139

⁴² Vaněček, V.: Dějiny státu a práva v Československu do roku 1945, Praha: Orbis, 1964, s. 389

nevracel vladaři, pro vlastní potomky. Další významnou změnou byla možnost odkázat majetek i dcerám. Jistě i tato skutečnost přispěla svým dílem k zrovnoprávnění žen. V neposlední řadě je význam dědictví v zachování určitého odkazu a také i smyslu vlastnického práva.

3.2.2 Darování

Institut darování jistě existuje tisíce let, nelze si představit, že by si lidé nedarovali již od nepaměti, zajisté je to institut práva, který lidé považují za samozřejmý. Darování jako institut tak jak si ho představujeme dnes, tedy právem definovaný, zdanitelný atd., lze řadit již do dob římské říše.

Tento institut se již v Římě užíval často, stejně jako koupě, prodej či půjčka, prostě jako jeden z klasických úkonů. Darování neprošlo tak složitým vývojem a to z povahy věci. Ve své podstatě jde o jednoduchý princip, který se zas tolik měnit ani nemůže. V případě darování se jedná o bezplatný převod věci na jinou osobu, to je relativně neměnné, jinak by se totiž nejednalo o darování, ale o jiné instituty. Změny v průběhu času tedy mohly nastat maximálně v omezení osob, které mohli darovat a v míře zdanění.

Například v právu římském nemohlo dojít k darování mezi manželi. Takové darování by bylo neplatné, a to hned od svého počátku. Toto omezení ale není striktní. Darování mezi manželi šlo uskutečnit v případě vdovství, či pro případ rozvodu. Dále se zákaz nevztahoval na příležitostné menší dary, nebo v případech, kdy to pro dárčův majetek nepředstavovalo žádnou újmu. Také se mohlo darovat manželovi, pokud tím dosáhl čestné hodnosti. Lze se domnívat, že omezení se týkala hodnotnějších darů, proto aby se zamezilo například podvodům v případě dluhů. Jinak běžné darování nikterak omezeno nebylo, neboť vychází ze svobodné vůle a volby něco někomu darovat. Tudíž je nelze striktně omezovat nelze.

Z praktických důvodů vznikl institut darování pro případ smrti, který jasně vychází z darování. Jedinou podmínkou je, aby obdarovaný byl naživu. Darování pro případ smrti vzniklo v době, kdy byly běžné války. Dárce se většinou oprávněně obával o svůj život, a proto pro případ, že by ve válce zemřel, daroval

svůj majetek jiné osobě. Ovšem pokud dárcce nezemřel, věc se mu vrátila, to byla podmínka uvedená v takovéto darovací smlouvě pro případ smrti. K darování tedy došlo při podpisu smlouvy, ale vlastnictví fakticky přešlo až smrtí dárce.

Výše nastíněné se dosti podobá dědění, rozdíly jsou ovšem patrné. Pro darování neplatí tak přísné podmínky, vždyť je to fakticky pouze specifická forma smlouvy. Dále tu není stoprocentní jistota smrti, v dědictví je nepochybně jasné, že zůstavitel zemřel, v darování pro případ smrti je to podmínka přechodu vlastnictví s tím, že pokud dárcce nezemře, darování se nekoná a darovaná věc zůstává svému majiteli.⁴³

Recepcí římského práva přešel institut darování nejen na naše území, ale také do ostatních zemí, které vycházeli ze základů římského práva. U nás byl institut darování již od počátku našeho státu, v pramenech jej nalezneme jako dání, či vzdání. Patřil mezi závazkové vztahy.⁴⁴

Institut darování není tak obsáhlý, jako bylo například dědění v předchozí kapitole, jak bylo řečeno, je to z toho důvodu, že se za roky jeho existence příliš nezměnil, neboť podstata daru je víceméně pořád stejná a taková i zůstane. Pouze jde o to, jak striktně bude upraveno v budoucnu, či do jaké míry bude nebo nebude podléhat zdanění. Každopádně patří mezi klasické instituty práva.

3.2.3 Převod nemovitosti

Stejně jako v předchozí části, i historie a vývoj daně z převodu nemovitosti, nebo pouze převod nemovitosti není nikterak rozsáhlý. V počátcích vlastnictví nelze téměř o nějakém vývoji ani mluvit, neboť vlastnictví nemovitostí bylo v rukou vládců. Proto zde ani neexistovala nutnost majetek převádět. Nejdůležitější nemovitostí a majetkem v dávných dobách byla bezesporu půda, která poskytovala obživu.⁴⁵

⁴³ Kincl, J., Urfus, V.: Římské právo, Praha: Panorama, 1993, s. 183

⁴⁴ Kordulíková, K., Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti: Diplomová práce. Chomutov, 2012, Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická, 2012, s. 37

⁴⁵ Kordulíková, K., Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti: Diplomová práce. Chomutov, 2012, Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická, 2012, s. 38

V pozdějších letech již panovník propůjčoval svou půdu za určitý poplatek. Avšak pořád nejde o převod vlastnictví, pouze o právo na dispozici s půdou, nicméně lze tento „převod“ práv (dispozice) alespoň částečně považovat za určitý pokrok a základ pro převody nemovitostí.

Dalším pokrokem byla dozajista dědičná držba šlechty, nešlo ještě o absolutní dispozici se svým majetkem (nemovitostmi), ale i tak je patrný další posun k chápání vlastnictví a svobodnému nakládání s ním. Teprve okolo 13. století se objevuje pojetí individuálního vlastnictví a s ním i související právo dispozice s takovým majetkem. Teprve pokud může vlastník svobodně disponovat se svým majetkem, bez omezení k jiné osobě, pak teprve můžeme hovořit o převádění majetku a tím se dostáváme teprve k převodu i nemovitostí.

Skutečný převod nemovitosti, tak jak jej známe dnes, tedy souvisí se samotným pojetím vlastnictví. Možnost zdanit převody majetku nastává ve větší míře teprve okolo 19. – 20. století, kdy jsou nemovitosti ve vlastnictví většího počtu osob a může tedy docházet k takovým převodům ve větším počtu. Teprve tehdy začíná být zajímavé, z pohledu státu, zdanění těchto převodů.

Vývoj zdanění převodu nemovitosti není tedy rozsáhlý, je to spíše okrajová záležitost související s vývojem soukromého vlastnictví jako takového. V počátcích nelze ani o zdanění převodu nemovitostí hovořit, neboť k němu téměř nedocházelo. Zajímavější je spíše otázka budoucnosti této daně, a to konkrétně zdali má v budoucnu své opodstatněné místo.

4. Vymezení daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitosti

Daně z převodu nemovitosti, dědická a darovací jsou relativně nové daně, byly zavedeny do naší daňové soustavy teprve s daňovou reformou zákonem č. 357/1992 Sb., s účinností od 1. 1. 1993. Tyto tři daně bývají označovány jako transferové daně či trojdaň. Celkově patří do skupy daní majetkových ještě spolu s daní z nemovitosti a daní silniční.

Důvodem proč se daň z nemovitosti neřadí přímo mezi daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti, je v rozdílu vazby k vlastnictví majetku. Daň z nemovitosti se váže na majetek „ve stavu klidu“, kdežto tyto tři daně se spojují se změnou osoby vlastníka, soustředí se na nabytí majetku novým vlastníkem nebo jeho převodem (z osoby předchozího vlastníka na osobu nového vlastníka) – tedy majetek „ve stavu pohybu“. Proto jsou daně dědická, darovací a z převodu nemovitosti souhrnně označovány, jak bylo již řečeno výše, jako převodní daně, anebo daně transferové. Popřípadě se používá označení jako takzvané „trojdaní“, neboť jsou společně upraveny v rámci jednoho zákona.⁴⁶

Transferové daně lze však už spíše klasifikovat do samostatné skupiny, jsou totiž vnímány jako daně z občanskoprávních úkonů a to z důvodu, že základním předpokladem jejich vzniku je občanskoprávní úkon. Jedná – li se o dědictví, jde o přijetí, popřípadě neodmítnutí dědictví. U daně darovací a z převodu nemovitosti se jedná o písemný právní úkon, na jehož základě dochází ke změně vlastnictví k nemovitosti.⁴⁷ Nejčastěji se jedná o prodeje, darovací smlouvy (darování), dědění, ale i směnu a podobně.

Na každý konkrétní převod se vztahuje vždy pouze jedna konkrétní daň, která se liší podle toho, jde – li o úplatný či bezúplatný převod. Na úplatný převod se užije daň z převodu nemovitosti, kdežto na bezúplatný převod daň darovací. Anebo zda se jedná o převod pro případ smrti – „mortis causa“, kde se užije úprava daně dědické, či se jedná o převod mezi živými – „inter vivos“.

⁴⁶ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 321

⁴⁷ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 345

Charakteristické pro daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti je, že jsou daněmi přímými, nahodilými, nepravidelnými a jejich výnosnost je velice nestabilní. Z povahy věci se většinou váží na nemovitosti, které jsou logicky spjaty s místem, kde se nacházejí, i proto mnoho států příjem z těchto daní nechává jako rozpočet pro danou obec. Například v Portugalsku patří celý výnos z těchto daní dané obci, ve Francii se výnos dělí mezi stát a obec. Oproti tomu v České republice je výnos z těchto daní pouze příjmem státního rozpočtu.⁴⁸

Právě z důvodu jejich nahodilosti, nepravidelnosti a nestabilnosti výnosu je i jejich výnos nevelký, v porovnání s celkovým objemem státního rozpočtu. Jejich výnos představuje pouze asi 1 % z celého příjmu státního rozpočtu, i z toho důvodu se berou pouze jako doplňkový příjem státního rozpočtu. Právě proto jsou zde tendence na zrušení těchto daní, především s ohledem na jejich správu a s ní spojené náklady.

Princip transferových daní je následovný. Daň z převodu nemovitosti částečně odčerpává kupní cenu získanou prodejem. Daň dědická a darovací odčerpává obohacení, které získává dědic nebo obdarovaný bez poskytnutého protiplnění. Výše daně dědické a darovací se odvozuje od vztahu mezi převodcem a nabyvatelem (zůstavitelem a dědicem), tedy jak bude dále uvedeno, výše těchto dvou daní je odstupňována dle příbuzenského či jiného osobního vztahu. U převodu nemovitosti je to odlišné, uplatňuje se lineární sazba, která je jednotná, nehledě na cenu nemovitosti či vztah mezi převodcem a nabyvatelem. Převodní daň postihuje jak fyzické tak právnické osoby. Existují však i osvobození od platby těchto daní, např. osvobozeno od daně převodní je nabývání majetku oprávněnou osobou dle restitučních zákonů (na další dispozice s takto nabytým majetkem už osvobození dále neplatí).⁴⁹

Jak bylo řečeno, transferové daně postihují nabytí a převody majetku, ke kterým dochází na základě prodeje, dědění a darování. Původně před reformou do roku 1992 se místo daně hradil poplatek formou notářského poplatku z převodu

⁴⁸ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 346

⁴⁹ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 322

nemovitosti, notářského poplatku z dědictví a notářského poplatku z darování. Až daňová reforma v témže roce toto změnila na „daně“.

Rozlišujícími znaky mezi nimi jsou zaprvé úplatná nebo bezúplatná forma majetkového převodu a zadruhé u bezúplatných převodů zdali se jedná o převod mezi živými (inter vivos) či skutečností, kterou je smrt dosavadního vlastníka (mores causa).

4.1 Zařazení transferových daní do daňové soustavy ČR

4.1.1 Daňová soustava

Daňová soustava neboli daňový systém znamená souhrn daní na určitém území (Česká republika) a v určitém čase, také zahrnuje soustavu poplatků a jiných veřejných úhrad daňového (či poplatkového) charakteru jakožto příjmů do veřejného rozpočtu.⁵⁰ Utváření takové soustavy je ovlivněno mnoha vlivy – jak sociálními, ekonomickými, tak především politickými. Na systému daní se odráží ekonomická a fiskální politika každého státu. Daňové zákony jsou jedny z nejvíce novelizovaných zákonů obecně a to z toho důvodu, že podléhají právě výše zmíněným tlakům a musejí pružně reagovat na potřeby, které jsou na daně jako takové kladeny.

Původní daňová soustava České republiky vychází ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon byl ovšem zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daní.

Česká daňová soustava je tvořena těmito daněmi - Daň z přidané hodnoty, daně spotřební, daně z příjmu, daň z nemovitosti, daň silniční, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitosti. Každá jednotlivá daň je pak dle Listiny základních práv a svobod (čl. 11. Odst. 5.) upravena zákonem.

⁵⁰ Mrkývka, P. a kolektiv, Finanční právo a Finanční správa 2. díl, Masarykova univerzita Brno, 2004, s. 17

Daně

- **Přímé**
 - *Důchodové (z příjmů)*
 - Z příjmu fyzických osob
 - Z příjmu právnických osob
 - *Majetkové*
 - Daň z nemovitostí
 - Z pozemků
 - Ze staveb
 - Daň silniční
 - Daň převodová
 - Dědická
 - Darovací
 - Převodu nemovitosti
- **Nepřímé**
 - *Ze spotřeby*
 - *Univerzální*
 - Daň z přidané hodnoty
 - *Selektivní*
 - Spotřební
 - Minerální oleje
 - Alkohol
 - Tabákové výrobky
 - Clo
 - Energetické daně
 - Zemní plyn
 - Uhlí
 - Elektřina

⁵¹ Dělení řazeno dle Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 295

4.1.2 Základní dělení daní

Základní dělení a klasifikace daní začíná nejčastěji na rozdělení daní na daně přímé a nepřímé (také označované jako daně spotřební). O přímé daně jde, pokud postihují zdaněním příjem při jeho vzniku, také podle toho kdo přímé daně platí, v případě přímých daní nelze přenést tuto povinnost na někoho jiného. Daně nepřímé jsou oproti tomu odvozeny od zdanění příjmu při jeho upotřebení a osoba plátce je většinou jiná než osoba, na kterou daň skutečně dopadá. Nepřímé daně hradí prodejci či výrobci ze své činnosti a dle ceny přenášejí placení daně na koncového spotřebitele.

Dále rozlišujeme daně majetkové, které jsou spojeny s movitým i nemovitým majetkem a daně důchodové, které se váží na příjem právnických a fyzických osob.

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti svým zařazením patří mezi daně přímé a majetkové. Ohledně jednotlivých daní viz dále.

4.1.3 Principy a zásady daňového systému

Pro tvorbu systému daní platí jisté principy a zásady, které by měly být dodrženy, tak aby byla zajištěna funkce daní, jejich efektivnost i opodstatněnost. Lze si všimnout, že tyto principy, či zásady zčásti vycházejí z funkcí daní (viz. Úvod). Uvedená literatura dělí tyto „požadavky“ na principy a zásady (především JUDr. Mrkývka), tato práce je však uvádí záměrně pohromadě, a to z důvodu jejich vzájemného prolínání a doplňování. Základem je následující⁵²:

- Daně musejí zajistit fungování státu, jejich výnos musí být tedy dostatečný.
- Rovnoměrné daňové zatížení, požadavek spravedlivosti na zatížení každého občana.

⁵² Dle Mrkývka, P. a kolektiv, Finanční právo a Finanční správa 2. díl, Masarykova univerzita Brno, 2004 a Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006

- Důležité je kam daň směřuje, místo kde působí a jak působí (efektivita).
- Minimální zásahy do efektivních trhů a minimální ovlivňování ekonomických rozhodování.
- Snadné využití fiskální a stabilizační politiky státu.
- Požadavek srozumitelnosti daňového systému a daní obecně.
- Ekonomičnost, efektivita. Výběr daní by měl být ekonomický, efektivní, hospodárný. Důležitá je i správa daní a ekonomické zatížení na výběr daní. Administrativní zátěž má být co nejmenší, ale tak, aby se dosáhlo účelu daní.
- Daňová neutralita, která znamená rovné podmínky pro všechny.
- Daňová spravedlnost - Stejně předměty zdanění mají být zdaněny stejně. Subjekt s vyššími příjmy a větším majetkem jsou zdaněny více, avšak míra zdanění zůstat na stejném stupni.
- Schopnost pružně reagovat na vývoj hrubého domácího produktu.
- Princip, kterému se nepřikládá dostatečná pozornost a který formuluje JUDr. Mrkývka - psychologický princip, který klade požadavek na daně, tak aby odpovídaly tradicím, mentalitě a mravní vyspělosti adresátů a také jejich ekonomickému a morálnímu vědomí.
- Daňové právo musí respektovat zásady právního demokratického státu.
- Zavedení daní pouze na zákonném základě.
- Zákaz retroaktivity, daňové právo je postaveno na tom, že povinnost vzniká v době účinnosti konkrétního aktuálního zákona.
- Daň nesmí být trestem, ale slouží výlučně jako zdroj veřejných financí.
- Daň musí mít také určitou míru únosnosti, nesmí daňové poplatníky likvidovat.

Jak vidno výše, uvedené principy mohou představovat kritéria pro určení kvalitního daňového systému, a to i přes to, že mnoho z nich není zachyceno zákony. Celkový výsledek je vždy kompromisem mezi jednotlivými požadavky

vyjádřenými v uvedených principech. Dalším faktorem, který ovlivňuje konkrétní daňovou soustavu, jsou politické síly a různé další ideje a zájmy různých skupin.

4.2 Daň dědická

Dědická daň jak již bylo řečeno výše, patří klasicky mezi transferové daně, podléhají jí převody a přechody movitého i nemovitého majetku, v souvislosti se smrtí předchozího vlastníka a zvětšením hodnoty majetku nabyvatele (dědice), který fakticky neposkytuje žádnou protihodnotu.⁵³

4.2.1 Subjekt daně

Subjektem daně dědické je vždy dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část dle pravomocného rozhodnutí, již bylo řízení o dědictví skončeno.⁵⁴ Není důležité, zda li je poplatník fyzická či právnická osoba nebo jakým způsobem dědictví nabývá (ze zákona, závěti, oběma způsoby). V případě, že je dědiců více, nejsou povinni platit daň solidárně, ale každý platí svoji část (dle výše dědictví) a každý též podává sám za sebe daňové přiznání. Pokud dědictví připadne státu, je poplatníkem stát – avšak od povinnosti daň zaplatit je stát osvobozen.

4.2.2 Předmět daně

Předmětem daně dědické je bezplatné nabytí majetku v důsledku smrti občana, v souvislosti s děděním.⁵⁵ Tyto dva body, tedy nabytí majetku v důsledku smrti a souvislost s děděním, musejí být splněny současně, neboť existují obdobné případy, ovšem nevztahuje se na ně daň dědická. Jsou jimi například mzdové nároky z pracovního poměru zemřelého, peněžité nároky ze sociálního zabezpečení, peněžité plnění z pojištění pro případ smrti, na tyto se vztahuje daň z příjmu a ne daň dědická. Daní dědickou je postižen veškerý majetek nemovitý tak i movitý. Pro účely daně dědické se považují za nemovitosti

⁵³ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 347

⁵⁴ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 327

⁵⁵ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 327

také byty a nebytové prostory. Mezi movitostí také cenné papíry, hotovostní peněžní prostředky (v jakékoli měně), pohledávky a majetková práva.

Z teoretického hlediska se rozlišují dva případy možnosti zdanění dle předmětu daně, a to daň dědická a pozůstalostní. „*V případě daně dědické je předmětem zdanění majetek převáděný na konkrétního pozůstalého, u daně pozůstalostní je předmětem zdanění celý odkazovaný majetek zůstavitele*“⁵⁶.

Pokud se jedná o majetek (jak movitý tak i nemovitý) nacházející se na území České republiky, daň se vybírá vždy neohledně na státní občanství či bydliště zůstavitele. Za nemovitý majetek, který se nachází mimo území České republiky, se daň nevybírá. V případě movitého majetku, který se nachází v cizině, se daň dědická vybírá pouze pokud byl zůstavitel v době smrti občanem ČR a měl na území České republiky trvalý pobyt, jinak se zdaňuje pouze movitý majetek, který se nachází v tuzemsku (případ kdy zůstavitel má české občanství, ale žije v zahraničí). Tyto obecné principy platné pro zdanění majetku se mění dle mezinárodních smluv, většinou se jedná jen o movité věci, neboť nemovitosti jsou vázány na místo, na kterém se nacházejí.

4.2.3 Základ daně

Základem v této dani je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Cena takového majetku se určuje v dědickém řízení, je to značné zjednodušení vyměření daně pro správce daně, protože ten nezjišťuje cenu majetku, ale vychází právě z dědického řízení. Základ daně se snižuje o cenu majetku, který je osvobozen od daně. Stejně také dluhy zůstavitele, které přecházejí na dědice, se nezapočítávají do základu daně spolu s přiměřenými náklady na pohřeb a odměnu notáře, který zde působí jako soudní komisař k úkonům k řízení o dědictví. Dále se nepočítá do základu daně cena dalších povinností, které byly dědici uloženy v dědickém řízení. Pakliže se jedná o movitý majetek, který je předmětem dědění a nachází se na cizím území, odečte se cena, kterou musel dědic prokazatelně zaplatit jinému státu. Výše vyjmenované položky, které se odečítají ze základu daně dědické, se odečítají poměrně každému dědici zvlášť od celkové hodnoty

⁵⁶ Citace: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 347

dědictví, pokud se ale jedná o povinnosti, které se vážou pouze na určitou část dědictví, odečte se pouze od této části.

4.2.4 Osvobození od daně

V první řadě je potřeba říci, že pro účely zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti byly osoby zařazeny do třech skupin dle vzájemných vztahů mezi poplatníkem k zůstaviteli, dárci k obdarovanému a nabyvateli k převodci. Osvojení je postaveno naroveň příbuzenským vztahům vzniklým narozením.

Do I. skupiny patří příbuzní v přímé řadě a manžel, do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné - sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, dále sem patří manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele. Do poslední III. Skupiny patří zbylé osoby (fyzické i právnické).

Od dědické daně je osvobozeno nabývání majetku mezi osobami zařazenými v I. a v II. skupině. Toto ustanovení nemá zpětnou účinnost, takže se osvobození od dědické daně v I. a II. skupině týká pouze případu, kdy zůstavitel zemřel v den nabytí účinnosti a déle. Osvobození poplatníci ani nemusejí podávat příznání k této dani. Pro upřesnění je třeba dodat, že tak jako každý poplatník odvádí daň sám za sebe, tak i osvobození platí pro každého poplatníka samostatně.

Další osvobození od dědické daně se vztahuje na movité věci fyzických osob, sloužící osobní potřebě, avšak nesmí být po dobu jednoho roku součástí obchodního majetku zůstavitele, či spadat do společného jmění manželů, zůstavitele nebo být v podílovém spoluvlastnictví vyplácených dědiců. Cena takového majetku nesmí u jednoho poplatníka převýšit ve III. skupině 20.000 Kč. Dále jsou osvobozeny vklady na účtech bank působících na území České republiky, dalších peněžních prostředků, cenných papírů a podílů odvozených ze

společného jmění manželů zaniklého v důsledku smrti jednoho z nich a i zde platí, co bylo řečeno výše, úhrnná hodnota všech těchto hodnot nesmí přesáhnout ve III. skupině 20.000 Kč u každého jednotlivého poplatníka, pokud by cena movitých věcí či uvedených majetkových hodnot přesáhla tyto limity, vyměřuje se daň pouze z té části, která tento limit převyšuje. V neposlední řadě se osvobození vztahuje na částky, které se dle zákona o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením stávají předmětem dědictví.⁵⁷ Osvobozen je také dědický podíl u nezletilého na úhradu jednorázového pojistného na pojištění sirotčího důchodu.

Dále je osvobozen nárok zůstavitele na odškodnění podle zvláštních zákonů, pokud zůstavitel podal žádost dle zákona č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci a jeho nárok nebyl do smrti uspokojen. Nebo také pokud zůstavitel toto osvobození včas uplatnil u soudu a do doby jeho smrti o něm nebylo soudem rozhodnuto.

Poslední bod osvobození od dědické daně se týká nabývaní majetku Českou republikou, územními samosprávnými celky a jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi, dobrovolnými svazky obcí, veřejnými institucemi a veřejnými vysokými školami. *„Osvobození platí též pro bezúplatná nabytí majetku určená na financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti kultury, školství, vědy a vzdělání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu, výchovy a ochrany dětí a mládeže a požární ochrany pokud je majetek nabyt právníckými osobami, které byly zřízeny k zabezpečení těchto činností a které mají sídlo na území České republiky, dále se osvobození vztahuje na bezúplatná nabytí majetku státem registrovanými církvemi, obecně prospěšnými společnostmi a politickými stranami a politickými hnutími určená na jejich činnost, nadacemi a nadačními fondy a zdravotními pojišťovnami pro fondy veřejného zdravotního pojištění.“*⁵⁸

⁵⁷ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 329

⁵⁸ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 329

4.2.5 Sazba daně

Daň dědická má klouzavě progresivní sazbu a výše se odvozuje od určitých skutečností. Zprvė záleží na vztahu k zůstaviteli a to, na příbuzenském či jiném vztahu. Zadruhé na výši základu daně. Poplatníci jsou rozděleni do tří skupin, tak jak bylo popsáno výše, toto zařazení se neshoduje s rozdělením dědiců do skupin dle občanského zákoníku pro účely dědění ze zákona, pouze určuje příslušnou sazbu dědické daně pro jednotlivé dědice. I. a II. skupina jsou od daně plně osvobozeni, ale i tak je pro ně v zákoně stanovena sazba pohybující se pro I. skupinu od 1 % do 3,5 %, pro II. skupinu od 3 % do 12 %. Pro III. skupinu se sazba pohybuje od 7 % do 40 %.

Nejnižší sazby platí při základu daně do 1 milionu Kč a nejvyšší při základu daně nad 50 mil. Kč a dále se výsledná částka vynásobí koeficientem 0,5, což ji sníží na polovinu.

4.3 Daň darovací

Daň darovací jistým způsobem souvisí přímo s daní dědickou, Zprvė principem se jí dost podobá, rozdíl je ovšem v tom, že u daně darovací se jedná o převod vlastnictví k majetku mezi živými (inter vivos) a u daně dědické dochází k převodu v důsledku smrti (mores causa) bez reálného protiplnění. Zadruhé, darovací daň zabraňuje obcházení daně dědické, jinak by si budoucí zůstavitel a dědic předmětný majetek darovali již za života ve snaze se vyhnout placení daně dědické.

Daň darovací je také podobná dědické v otázce nemovitostí, podléhají jí totiž pouze nemovitosti nacházející se na území České republiky, rozhodující je poloha nemovitosti, ne české občanství či bydliště dárce nebo obdarovaného. A obráceně, občan České republiky neplatí darovací daň, pokud byl obdarován nemovitostí, která se nachází na cizím území. Jiná situace je u movitých darů. Dani podléhají především dary na území České republiky a dary, jež jsou darovány od dárce z ciziny nabyvateli do České republiky a naopak. Dále pak movitý majetek, který byl darován v cizině, a tento v cizině darovaný nebo pořízený majetek nabyvatel doveze do České republiky. Výše uvedené je

samozejmě modifikováno mezinárodními smlouvami, mezi hlavní pro Českou republiku patří smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a daně darovací.

Nejdůležitějším předpokladem pro darování je bezúplatná forma, neboli získání majetkového prospěchu, bez odpovídajícího protiplnění. Nejčastěji se tak děje na základě darovací smlouvy, ale také může jít další jiné případy poskytnutí majetkového prospěchu například výpůjčka nebo prominutí dluhu. Avšak stále musí jít o bezúplatné plnění. Z popsaného vyplývá, že darovací daň se nevztahuje pouze na případy „darování“, a je vykládán značně široce.

4.3.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně darovací je ten, kdo má z obdarování prospěch, ten kdo získá jisté obohacení, tedy nabyvatel, neboli obdarovaný. Samozřejmě obdarovaných může být i více, v tom případě obdobně jako u daně dědické, každý má vlastní povinnost k placení daně darovací a sám za sebe podává daňové přiznání, neexistuje tedy žádná solidární povinnost mezi více obdarovanými. V případě, že poplatník nezaplatí darovací daň, je přímo ze zákona určen dárce jako ručitel. Ručitel je v případě nezaplacení daně poplatníkem vyzván přímo finančním úřadem ke splnění této povinnosti. Na obou stranách jak dárce tak i obdarovaného mohou vystupovat jak fyzické osoby tak i právnické.

Dárce může být i rovnou poplatníkem místo obdarovaného, a to v případě, že se jedná o darování do ciziny. Důvod je zřejmý, složitá vymahatelnost od obdarovaného, který je v cizině.⁵⁹ Ze stejného důvodu se nestávají ručiteli osoby, jak právnické tak i fyzické, pokud jsou to osoby zahraniční. Poplatníky u movitých věcí, které se darují do ciziny nebo z ciziny, či darované nebo pořízené v cizině a přivezené do České republiky jsou pouze fyzické osoby s Českým občanstvím, či právnické osoby mající sídlo na území České republiky a z cizinců pouze ti, kteří mají dlouhodobý nebo trvalý pobyt na území České republiky.⁶⁰

⁵⁹ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 -7, s. 354

⁶⁰ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 331

4.3.2 Předmět daně

Předmětem je „bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele.“⁶¹ Majetkem se pro tyto účely rozumí nemovitosti a movitý majetek, a dále i jiný majetkový prospěch. Od r. 2008 je předmětem taktéž bezplatné zřízení věcného břemene, které bylo dříve předmětem daně z převodu nemovitosti. „Předmětem daně darovací je také nově bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny“.⁶²

Jistá plnění bez ekvivalentní náhrady jsou z daně darovací vyloučena a nejsou tedy předmětem daně darovací. Z povahy věci je to nemyslitelné, jedná se o převody majetku na základě uložené povinnosti stanovené právním předpisem – vyživovací povinnost (zákon o rodině), vydání majetku na základě restitučních zákonů a podobně. Dalšími majetkovými hodnotami, které nepodléhají dani darovací, i když mají podobný charakter, jsou hodnoty, které jsou považovány za jistou formu příjmu a podléhají tudíž dani z příjmu. Jedná se o takové dary, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci, či které souvisí s podnikatelskou činností a jinou samostatně výdělečnou činností. Taktéž předmětem darovací daně nejsou dotace, příspěvky a podpory poskytnuté z veřejných rozpočtů a peněžních fondů cizího státu nebo z rozpočtů evropské unie nebo z Národního fondu, tyto fondy však nemohou být spravovány podnikatelskými subjekty. Také této dani nepodléhají prostředky poskytnuté pojišťovnami jako prevence či zábranná opatření.

4.3.3. Základ daně

Základem je cena majetku, který je předmětem daně. Tato cena se snižuje o prokázané dluhy a cenu jiných povinností vázané na tento předmět, o cenu

⁶¹ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 332

⁶² Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 332

osvobozenou do daně a dále snížená o cla a daně placené při dovozu movitých věcí z ciziny. Základem daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek je průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok.⁶³

Cenou je myšlena cena, dle zákona o oceňování majetku a váže se ke dni nabytí majetku. V případě, že se jedná o jiný majetkový prospěch, jehož obsahem je opětvující se plnění a to na dobu neurčitou, dobu života nebo delší dobu než pět let, pak je cenou pětinašobek ceny ročního plnění.

Pro stanovení základu se sčítá cena movitého majetku darovaná od jedné osoby témuž nabyvateli v průběhu dvou kalendářních let. Toto opatření má čelit obcházení darovací daně tím, že by se majetek rozčlenil a nepřekročil stanovené limity pro osvobození od daně.

4.3.4 Osvobození od daně

Stejně jako u daně dědické i zde je od darovací daně osvobozeno darování mezi osobami v I. a II. skupině (viz výše).

Dále je osvobozeno pro fyzické osoby ve III. skupině nabytí darováním movitých věcí osobní potřeby pokud jejich cena nepřevyšuje 20.000 Kč a tyto věci nebyly po dobu 1 roku před nabytím součástí obchodního majetku dárce. Daň se vybere pouze z té části, která převyšuje tento limit. Obdobné platí pro vklady na účtech bank (ovšem ne pro podnikatelské účty). Dále je osvobozeno nabytí jiného majetkového prospěchu vzniklé na základě smlouvy o výpůjčky mezi vlastníkem pozemku a bytovým družstvem nebo vlastníkem jednotky při úpravě práva k pozemku. V neposlední řadě jsou osvobozeny i příležitostné dary nepřesahující hodnotu 3.000 Kč.

I v případě daně darovací platí pro stát také osvobození a to v případech poskytnutí majetku Českou republikou, bezúplatná nabytí majetku

⁶³ Zákon č. 357/1992 Sb. České národní rady o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí §7a odst. 1

určená k financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti kultury, školství, vědy, výzkumu, vývoje a vzdělání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu, výchovy a ochrany dětí a mládeže a požární ochrany, pokud je majetek nabýván právníky osobami, jež byly za tímto účelem zřízeny a mají sídlo v České republice. Dále do této kategorie spadá osvobození k majetku nabývaného státem registrovanými církvemi a náboženskými společnostmi, obecně prospěšnými společnostmi a politickými stranami a hnutími, nadacemi nebo nadačními fondy, jakož i na majetek poskytnutý nadacemi nebo nadačními fondy v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu. Taktéž bezúplatné nabytí majetku na humanitární nebo charitativní účely, bezúplatné nabytí majetku související s výkonem dobrovolnické služby a veřejných sbírkách.⁶⁴

Mezi speciální osvobození od darovací daně patří darování nemovitostí, které jsou kulturní památkou. Též je osvobozeno od darovací daně nabytí finančních prostředků fyzickou osobou, která je potřebuje na zvýšení kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo zakoupení pomůcek pro zdravotně postižené, jakož i pro přímé poskytnutí takové pomůcky.

V poslední řadě platí obdobné podmínky pro daň darovací jako pro daň z převodu nemovitosti, a to převody související s privatizací, vklady vložené do základního kapitálu obchodních společností či družstev při jejich změně právní formy.

4.3.5 Sazba daně

Samotná sazba je progresivně klouzavá a je shodná se sazbou daně dědické. Také se také odvíjí od příbuzenského principu či jiného vztahu dárce a obdarovaného. Skupiny poplatníků jsou v sazbě ve stejném rozpětí jako u daně dědické – I. skupina 1 % až 3,5 %, II. skupina 3 % až 12 % a poslední III. skupina 7 % až 40 %. Ovšem vypočtená částka se nenásobí žádným koeficientem, jako tomu je u daně dědické, která se násobí koeficientem 0,5.

⁶⁴ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 334

4.4 Daň z převodu nemovitosti

Poslední transferovou daní je daň z převodu nemovitosti, odčerpává se jí část kupní ceny z prodeje nemovitosti. Charakteristickým znakem je úplatná forma, nehledě na formu úplaty (peněžitá, nepeněžitá plnění, směna, zřeknutí se práva, postoupením pohledávky, stejně tak i kombinace různých plnění...). Předmětem dále musí být, jak je patrné z názvu daně, nemovitost. Za nemovitosti se pro účely této daně považují i byty a nebytové prostory. Převádět se může jak celá nemovitost, tak i spoluvlastnický podíl na nemovitosti. Nemovitost se ovšem musí nacházet v tuzemsku. Pakliže dochází k výměně nemovitostí, považuje se vzájemný převod za převod jeden, a daň se vybírá pouze z jedné nemovitosti, a to z té, ze které je daň vyšší. Přitom se nehledí na to, jak si účastníci dorovnájí rozdíl ceny vyměňovaných nemovitostí.

4.4.1 Subjekt daně

Osoba poplatníka se u daně z převodu nemovitosti odlišuje podle toho, zda jde o úplatný *převod* vlastnictví nebo úplatný *přechod* vlastnictví k nemovitosti.⁶⁵ Mohou to být jak fyzické tak právnické osoby a to jak na straně nabyvatele tak i převodce. V případě smluvních *převodů* je poplatníkem převodce (neboli prodávající, příjemce úplaty). Kupující, neboli nabyvatel figuruje jako ručitel.

K *přechodům* dochází při „výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, konkurzu, vyrovnání, vydržení, ve veřejné dražbě nebo při zrušení právnické osoby bez likvidace“⁶⁶ – v těchto případech je poplatníkem nabyvatel. V případě převodu nebo přechodu spoluvlastnických podílů platí daň každý ze spoluvlastníků, podle výše svého podíl – toto platí jak pro podílové spoluvlastnictví, tak i pro společné jmění manželů (podíly manželů se považují za stejné). Zvláštní případ nastává při výměně nemovitosti. V tomto případě se vyměřuje daň oběma účastníkům stejná, musejí ji platit společně a nerozdílně a je vyměřena z té nemovitosti, z jejíhož převodu je vyšší – jediný případ solidární povinnosti účastníků u poplatníků převodních daní.

⁶⁵ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 322

⁶⁶ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 323

4.4.2 Předmět daně

Předmětem daně z převodu nemovitosti jsou „úplatné převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem“⁶⁷. Již výše bylo uvedeno, kdy se jedná o převod a kdy o přechod vlastnictví. Shrňme – li to, pak převod vlastnictví je souhlasný projev vůle obou smluvních stran (kupní či směnná smlouva) a přechod znamená nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu či ze zákona, neboli z nezávislé vůle dosavadního vlastníka. V názvu této daně se však objevuje pouze označení převod, a to z důvodu většího množství převodů, než přechodů.

4.4.3 Základ daně

„Základ daně z převodu nemovitosti je zásadně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku“.⁶⁸ Původně v roce 1993 kdy byl zaveden nový zákon o dani z převodu nemovitosti, platilo, že pokud byla smluvně sjednaná cena nižší než zjištěná cena, za základ se brala cena smluvně sjednaná a rozdíl mezi cenou sjednanou a zjištěnou byl chápán jako bezúplatný převod a vyměřovala se z něj daň darovací. Docházelo tedy k vyměrování dvou daní, jedné z převodu nemovitosti a druhé darovací (a to tak, že v případě převodu nemovitosti byla daň vyměřena převodci a v případě darování nabyvateli), to samozřejmě představovalo větší administrativní zatížení. Od novely v roce 1994 však platí, že pokud je cena sjednaná nižší než cena zjištěná, vychází se pouze z ceny zjištěné. A zase naopak, pokud je cena sjednaná vyšší, než cena zjištěná základem daně je cena vyšší – tedy sjednaná. Samozřejmě se již nevybírání daň darovací z rozdílu smluvní a zjištěné ceny tak jak tomu bývalo. „Pro zjištěnou cenu je rozhodný den nabytí nemovitosti, který je den, v němž návrh na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí došel katastrálnímu úřadu a k němuž nastávají právní účinky rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu.“⁶⁹

V některých případech je základ daně stanoven speciálně, a to pokud se jedná o vydražování nemovitostí při výkonu rozhodnutí či exekuci nebo ve

⁶⁷ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 323

⁶⁸ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 326

⁶⁹ Citace: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 326

veřejné dražbě, v těchto případech je daň stanovena z ceny, která se dosáhne vydražením předmětné nemovitosti. Jedná - li se o převody vlastnictví k nemovitosti z vlastnictví obce či kraje, pak základem je cena sjednaná. Další rozdíl, při určování základu daně nastává při vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, pak je základem cena, kterou určí znalec vypracovaným posudkem dle obchodního zákona (ne dle zákona o oceňování majetku). Posledním případem, tak jak bylo uvedeno výše, je nabytí práva odpovídající věcnému břemeni nebo opakujícímu se plnění zřízeného jinak než věcným břemenem, zde je základ cena zjištěná dle zákona o oceňování majetku.

4.4.4 Věcné břemeno

Stejně jako převody a přechody vlastnictví k nemovitosti podléhá dani z převodu nemovitosti také bezúplatné zřízení věcného břemene nebo obdobného plnění při nabytí nemovitosti darováním. Jde o případ, kdy se při darování nemovitosti zřídí ve prospěch určité osoby bezúplatné věcné břemeno (například bezplatné doživotní užívání bytu). V této situaci se tedy z ceny převáděné nemovitosti odečte cena zřízeného věcného břemene a vyměří se daň darovací (poplatníkem je obdarovaný, viz dále) a z ceny věcného břemene se vyměří daň z převodu nemovitosti, poplatníkem je zde osoba, v jejíž prospěch bylo věcné břemeno zřízeno (oprávněný z věcného břemene) – obvyklé je touto osobou samotný dárce, to ale nevylučuje možnost zřídit věcné břemeno pro třetí osobu. Dalším případem je situace, kdy dojde k převodu vlastnictví k nemovitosti prodejem, kde část protiplnění je poskytnuta v penězích a část představuje zřízení věcného břemene ve prospěch prodávajícího. V tomto případě podléhá dani pouze převod nemovitosti a poplatníkem je převodce.⁷⁰

4.4.5 Osvobození od daně

V první řadě jsou od daně z převodu nemovitosti osvobozeny jak úplatné převody, tak i přechody vlastnictví k nemovitostem jak z vlastnictví, tak i do vlastnictví České republiky. Oproti tomu obce, kraje a jejich organizační složky a jimi zřízené příspěvkové organizace osvobození od daně z převodu nemovitosti

⁷⁰ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 324

nemají. Taktéž jsou osvobozeny od této daně převody související s převodem majetku související s likvidací státních podniků nebo akciových společností, kde má stát 100 % majetkovou účast a dále převody státního majetku, které souvisejí s privatizací státního majetku.

Dalším případem osvobození od daně z převodu nemovitosti nastává u nemovitostí v majetku obcí, které se rozdělují nebo slučují nebo v souvislosti se změnami jejich území. Dále se daň nevztahuje na převody z vlastnictví obcí do vlastnictví dobrovolných svazků obcí a naopak.

Praktičtějším a důležitým osvobozením od daně z převodu nemovitosti jsou zaprvé osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev. Ovšem podmínkou je setrvání převodce (neboli vkladatele) po dobu minimálně pěti let ve společnosti jako společník a v případě družstva taktéž pět let jako člen družstva. V případě, že by společník či člen družstva vystoupily před uplynutím této doby s vypořádacím podílem ze společnosti nebo družstva a nemovitost, kterou vložili, zůstala majetkem družstva, hledělo by se na to jako na úplatný převod a osvobození by se na něj nevztahovalo. Odvedla by se klasicky daň z převodu nemovitosti. Zadruhé osvobození na převody a přechody vlastnictví k nemovitostem v majetku právnických osob při jejich slučování, splynutí, rozdělení a přeměně dle obchodního zákoníku.

Dále se osvobození týká nových staveb a bytů, když dochází k prvnímu úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k novostavbě s kolaudačním rozhodnutím nebo pokud je dokončena či rozestavěna novostavba, která nebyla dosud používána. A v případě bytů, které se nacházejí v nové stavbě nebo, které vzniknou změnou stavby (platí obdobně jako u novostaveb, že byt nesmí být užíván, pouze ve zkušebním provozu). Aby se daň z převodu nemovitosti na novostavby a byty nevztahovala, musí být splněny následující podmínky, převodce musí být fyzická nebo právnická osoba, jejímž předmětem podnikání je výstavba nebo prodej staveb bytů, anebo převodcem musí být obec.⁷¹

⁷¹ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 324

4.4.6. Sazba daně

Oproti sazbě ostatních transferových daní, sazba daně z převodu nemovitosti je lineární a to ve výši 4 % ze základu daně, navýšila se z předchozí sazby, která činila 3% novelou k 1. 1. 2013.

5. Srovnání daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti s vybranými zeměmi

První část porovnávání transferových daní s vybranými zeměmi se věnuje porovnání systému tzv. trojdaně s Českou republikou a jejími přímými sousedy, kterými jsou Slovensko, Rakousko, Německo a Polsko. Druhá část srovnávání se bude dotýkat i jiných zemí, ovšem pouze okrajově, pouze z důvodu přiblížení různých odchylek v úpravě těchto daní.

Teorie majetkových daní tak, jak byla popsána výše, platí obdobně v každé zemi stejně, neboť principy dědění, darování a převodů nemovitostí jsou vesměs shodné. Stejně jako v České republice, tak i ve většině zemí Evropské unie, jsou parametry pro daň dědickou shodné s daní darovací a vedle nich stojí daň z převodu nemovitosti. Odlišnosti nalezneme až v míře zdanění, ve velikosti sazby, kterou státy na daň uvalují a podobných odchylek, které vznikají daňovou politikou. Některé státy ovšem transferové daně úplně zrušily nebo alespoň omezily (viz dále). Mohlo by být zajímavé, zda tyto tendence ovlivní i budoucí vývoj českých transferových daní.

5.1 Slovensko

Slovensko je jednou ze zemí, která úplně zrušila tyto tři majetkové daně. Stalo se tak daňovou reformou, a to nejprve v roce 2004, kdy došlo ke zrušení daně dědické a darovací a poté v roce 2005, kdy Slovensko zrušilo i daň z převodu nemovitosti.⁷² Proto lze srovnávat pouze úpravu minulou, před zrušením těchto daní. Následné srovnání tedy vychází z předchozí úpravy.

Do doby, než došlo ke zrušení těchto daní, byl jejich systém podobný systému v České republice. Byly zakotveny spolu v jednom předpisu, společně patřily do tzv. daní z nabývání majetku a byly součástí státního rozpočtu.

⁷² Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 37.

Sazby těchto daní byly shodné u daně dědické a darovací, rozdíl byl u daně z převodu nemovitosti. Plátcí byli také rozděleni jako v ČR do 3 skupin, dle vztahu mezi převádějícími osobami, a to následujícím způsobem: do I. skupiny patřily děti a jejich potomci, rodiče a ostatní příbuzní v řadě přímé a manželé, ve II. skupině byli sourozenci, děti manžela, příbuzní manžela v řadě přímé a ostatní osoby, které s převodcem žili ve společné domácnosti nejméně 1 rok, dále manželé vlastních a osvojených dětí, manželé rodičů, synovci, neteře, strýcové, tety, v poslední III. skupině byly ostatní fyzické a právnické osoby.

5.1.1 Daň dědická

Subjektem byl stejně jako v ČR nabyvatel dědictví na základě pravomocného usnesení soudu o nabytí dědictví. Stejně tak každý nabyvatel, pokud jich bylo více, platil za svou část nabytého podílu.

Předmětem byl jak movitý, tak nemovitý majetek nabytý nebo se nacházející v tuzemsku a platil, obdobně jako u nás, poměr zůstavitele ke státu.

Základ a sazba daně vycházely opět ze stejného systému. Od ceny dědictví se odečítaly stejné položky jako je tomu v ČR, což jsou například dluhy, či náklady na pohřeb atd. U movitostí se vycházelo z ceny obvyklé a nemovitosti se oceňovaly dle cenových předpisů, odlišně se oceňovala věcná břemena a jiná opakující se plnění, kde pokud nešlo určit jejich cenu, základ byl 10.000 Sk, což obdobně platilo i u daně darovací a daně z převodu nemovitosti⁷³.

5.1.2 Daň darovací

Pro daň darovací platí obdobné, jako je tomu v případě této daně v ČR. Subjektem byla osoba, která nabyla majetek bez faktického protiplnění a samozřejmě ne v důsledku smrti. Daň platil příjemce daru. Stejně tak jako je tomu v ČR, plátcem daně je pro případ darování do zahraničí sám dárce.

⁷³ Králík J., Jakubovi D., Slovník finančního práva: Veda 2004, s. 52,53

Předmět daně je taktéž stejný, jak movitý i nemovitý majetek, tak i cenné papíry, jiné majetkové hodnoty atd., které osoba získala darováním. Předmětem byly i movité věci darované osobou ze zahraničí tuzemské osobě, což platilo i pro movitost, které byly pořízeny v zahraničí za darované peníze a přivezené zpět do tuzemska.

Základ daně vycházel z ceny, která u movitých věcí byla cenou obvyklou a u nemovitostí vycházela z cenových přepisů. V případě darování ze zahraničí, cena byla určena z celní hodnoty po odečtení cla a ostatních daní a poplatků souvisejících s dovozem.

5.1.3 Daň z převodu nemovitosti

Subjekty u daně z převodu nemovitosti byly opět shodné se subjekty tak jako v české úpravě, to znamená, že plátcem byl v případě převodu převodce a nabyvatel vystupoval v roli ručitele. Při přechodu byl plátcem daně nabyvatel. V případě výměny nemovitosti byli oba účastníci povinni zaplatit daň společně a nerozdílně.

Předmět je vcelku jasný, byl to jak převod, tak přechod, ale i výměna nemovitostí. Výměna se z pohledu daně považovala za jediný převod a stejně jako v ČR daň se platila z ceny té nemovitosti, která měla vyšší hodnotu.

Cenou byla cena dle předpisů, avšak pokud byla sjednaná cena vyšší, vycházelo se z této vyšší ceny. Cena dle předpisů byla směrodatná i pro přechody nemovitostí.

5.2 Rakousko

Další zemí ke srovnání je další přímý soused České republiky Rakousko. Obdobně jako Slovensko i Rakousko zrušilo daň dědickou a darovací, ovšem Rakousko nechalo zavedenou daň z převodu nemovitosti.

5.2.1 Daň dědická a darovací

Daň dědická a darovací byly k 1. 8. 2008 zrušeny.⁷⁴ Ale vzhledem k tomu, že úprava těchto daní, ještě před jejich zrušením, byla v určitých parametrech odlišná od úpravy české, alespoň částečně je lze srovnat, stejně jako tomu bylo v případě Slovenska. Výnosy z těchto daní byly děleny mezi federální vládu a zemské vlády (cca v poměru 84% ku 16 %).⁷⁵

Osoby byly rozděleny do 5 skupin a k nim byla přidána ještě speciální skupina plátců daně z dědictví, které připadlo charitativním nebo církevním institucím bylo zdaněno paušálně 5 % ze základu dědictví, stejně tak to platilo i pro darování.⁷⁶ Do zmíněných pěti skupin se řadily osoby následovně: v I. skupině byli manželé a děti, ve II. skupině potomci dítěte zmíněného v I. skupině, ve III. skupině rodiče a ostatní příbuzní v řadě přímé, dále nevlastní rodiče a sourozenci, IV. Skupina byla neteř, synovec, tchán, tchýně, zeť a snacha a v poslední V. skupině byly ostatní osoby.

Předmětem dědické a darovací daně byl i majetek, který se převáděl mezi osobami, které nebyly občany Rakouska. Rakouský majetek zahrnoval například tuzemské majetkové hodnoty zemědělského a lesnického podniku, dále majetek užívaný zahraničním podnikem, který má trvalé zastoupení nebo sídlo v Rakousku, ale i patenty a ochranné známky registrované nebo užívané na území Rakouska, či podíl tichého společníka v rakouském podniku.

Sazba byla poměrně vysoká, klouzavě progresivní, závisící na dvou věcech, a to na hodnotě majetku a na příbuzenském vztahu mezi osobami. Pohybovala se od 2 % až po 60 %.⁷⁷

⁷⁴ Dědictví v Evropě, dědické právo v 27 evropských zemí, Informační server [on – line, 2013], dostupné na WWW: <<http://www.successions-europe.eu/cs/austria/topics/what-is-the-amount-of-succession-rights/>>

⁷⁵ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 123

⁷⁶ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 205

⁷⁷ Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 43

5.2.2 Daň z převodu nemovitosti

Jak bylo řečeno výše, daň z převodu nemovitosti na rozdíl od předchozích dvou v Rakousku zrušena nebyla. Výnos z této daně je dělen, 4 % případnou do státního rozpočtu a zbytek připadá na samosprávné celky. Nejvýraznější odchylka je nejspíše v možnosti uplatnit nezdánitelné minimum, a to do výše až 15.000 EUR.

Sazba je stanovena ve výši 3,5 %, s tím, že se zohledňuje příbuzenský princip a je možné sazbu snížit na 2 %. Danění podléhá i nabývání akcií rakouských společností. V takovém případě je daň stanovena jako 1 % z kapitálu.

5.3 Německo

Oproti předchozím dvěma zemím, které zrušily daň dědickou a darovací, a Slovensku, které zrušilo i daň z převodu nemovitosti, Německo má stejně jako Česká republika zavedeny všechny tři daně.

5.3.1 Daň dědická a darovací

Výnos daně dědické je součástí zemských rozpočtů, stejně tak i výnos z daně darovací, na rozdíl od výnosu české daně, který je součástí státního rozpočtu. Opět je daň dědická propojena s daní darovací, platí pro ne shodné principy a podléhají stejnému sazebníku. Závazek zaplatit daň vzniká okamžikem smrti zůstavitele a okamžikem učinění daru. Stejně jako v ČR, daň je vyměřena každému poplatníkovi samostatně z jeho podílu. V případě darování latí, že povinnost daně je shodná pro dárce i obdarovaného.

Obecně je daň na dědictví či darování uvalena na celé dědictví či darování, pokud je zůstavitel nebo dědic občanem Německa, nebo v případě darování dárce nebo obdarovaný. Dluhy a náklady na pohřeb se odčítají podobně jako v ČR.⁷⁸ Pokud, ale tato podmínka občanství není splněna a ani jedna strana nebyla v rozhodné události občanem Německa, daňová povinnost přesto vzniká u zemědělských a lesnických pozemků, pozemků a budov obecně, dále

⁷⁸ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 184

u podnikatelského majetku při trvalém zřízení nebo zastoupení v Německu, na podílech v domovských společnostech, jestliže nepřímý akcionář má podíl nejméně 10%, na vynálezech, technických modelech registrovaných v Německu, na podnikatelském majetku sloužícímu k podnikání na území Německa, z hypoték a dalších pohledávek a práva zajištěných v Německu na nemovitý majetek a na právech vycházejících z podílnictví tichého společníka, užívacího práva.⁷⁹ Také dochází ke sčítání hodnoty darů od jednoho dárce v průběhu 10 let.

Sazba je opět závislá na vztahu mezi stranami a na ceně dědictví či daru. Stejně jako v ČR i zde jsou tři skupiny osob dle příbuzenského principu. V I. skupině jsou klasicky manželé, děti, nevlastní děti, vnuci, pravnuci a v případě dědictví rodiče a prarodiče, ve II. skupině jsou sourozenci, neteř, synovec, nevlastní rodiče, snacha, zeť, tchýně, tchán, rozvedení manželé, v případě daru rodiče a prarodiče a poslední III. skupina zahrnuje zbylé osoby. Rozmezí výše sazby se pohybuje od 7 % do 50 %.⁸⁰

Ze základu daně se dají odečítat různé položky, stejně jako je tomu v ČR (například náklady spojené s pohřbem). Dále platí různé úlevy dle příbuzenského principu. Třeba pro manželku a děti lze hodnotu dědictví snížit o nezdanitelnou položku, která se pohybuje okolo 10.000 EUR až 250.000 EUR. Dále je lze snižovat o nemalou částku dle skupiny, ve které je osoba zařazena, připadající na obvyklé vybavení domácnosti. Osvobozeny jsou také dary charitativním organizacím nebo náboženským organizacím. Existují nezdanitelná minima závislá zase na vztahu dárce a obdarovaného.

5.3.2 Daň z převodu nemovitosti

Oproti úpravě České republiky připadá výnos zemským vládám a vychází se z kupní ceny nemovitosti, popřípadě z hodnoty nemovitosti (pokud nedochází k převodu, ale přechodu).

⁷⁹ Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 49

⁸⁰ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 184

Nedání se převody mezi rodinnými příslušníky a nemovitosti nepřevyšující hodnotu 2.500 EUR. Sazba daně je 3,5 %.⁸¹

5.4 Polsko

Posledním sousedem České republiky je Polsko, které má zavedené všechny tři daně. Některé atributy transferových daní má shodné s Českou úpravou, ale i přesto najdeme zajímavé odlišnosti.

5.4.1 Daň dědická a darovací

Ani Polsko není výjimkou a tyto daně jsou spolu spjaty sazbou i skupinami. Zajímavé je, že polští občané s trvalým bydlištěm v Polsku jsou povinni zaplatit daň i v případě, že se nabytý majetek nachází v cizině.

V případě daně darovací má daňovou povinnost jak obdarovaný tak také i dárce, a to společně a nerozdílně.

Skupiny jsou, jako je tomu i v ČR, tři⁸² - I. skupina zahrnuje klasicky manžele, děti, rodiče, sourozence a ještě zetě a snachu. Ve II. skupině jsou synovec, neteř, švagr, švagrová a v poslední III. skupině ostatní osoby. Dle zařazení do skupiny lze uplatnit minimální nezdanitelnou hodnotu dědictví, a to v I. skupině do výše, která odpovídá cca 2.500 EUR, ve II. skupině do cca 1.900 EUR a ve III. skupině do výše cca 1.300 EUR. Dále je z těchto dvou daní vyňat následující majetek - zděděný nábytek, oblečení, zděděná sbírka antického umění, památky, hospodářský statek, samostatná malovýroba za předpokladu, že příjemce je v I. skupině a vykonává související činnost, zděděná autorská práva (s výjimkou autorských práv udělených na omezené období), dědictví nebo dary ze zahraničí, poskytnuté převodem do Polska bankou nebo polským konzulátem, stroje a nářadí přijaté ze zahraničí řemeslníkem nebo zemědělcem, byty o rozloze

⁸¹ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 167

⁸² Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 194

do 110 m² pro osoby v I. skupině u darů a dědictví a pro osoby ve II. a III. skupině u dědictví.⁸³

Sazba je jako obvykle závislá na příbuzenském principu a velikosti dědictví či daru. Obdobně jako v ČR dědictví nabyté manželem, dětmi a sourozenci, nevlastním dítětem, nevlastním otcem a nevlastní matkou je od této daně osvobozeno. Jinak se sazba pohybuje od 3 % do 20 %.⁸⁴

5.4.2 Daň z převodu nemovitosti

Tato daň je v Polsku zahrnuta v dani z občanskoprávních úkonů. Zahrnuje například smlouvy o prodeji a výměně věcí a majetkových práv, smlouvy o půjčce, zřízení hypotéky atd. Základem je tržní hodnota a u movitých věcí prodejní cena. Sazba je proporcionální, nejvýše 2 %.⁸⁵

5.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti v některých dalších zemích

Druhá část srovnávání daně dědické a darovací podává pouze krátký přehled úprav těchto daní a zajímavých odlišností oproti úpravě České republiky.

5.5.1 Daň dědická a darovací

Jak je patrné z předchozích částí, ve většině zemí je dědická daň spojena s daní darovací, většinou mají stejné sazby a dělí osoby pro potřeby výpočtů těchto daní do několika skupin, které jsou shodné pro daň dědickou i darovací. Stejný zůstává i princip dělení těchto skupin dle vztahu mezi stranami.

Zajímavé odlišnosti oproti České republice jsou například v Belgii a Švýcarsku, kde nemají centrální úpravu pro daň dědickou a darovací, ale

⁸³ Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 43,44

⁸⁴ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 194

⁸⁵ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 166

jednotlivé země⁸⁶ (ve Švýcarsku kantony) mají vlastní úpravy lišící se ve výši sazby a příjem je většinou rozpočtem daného území. Například ve Švýcarsku některé kantony dědickou daň vůbec nemají, ale většinou ano, úlevy samozřejmě platí pro příbuzné, především pro manžely a děti. V Belgii jsou zavedeny pouze dvě skupiny, a to I. skupina, kde jsou zahrnuti příbuzní (sazba se pohybuje od 3 % do 30 %), v druhé skupině jsou zbylé osoby (sazba je od 20 % do 80 %).⁸⁷

Ve Francii je daň dědická formou poplatku pro případ smrti.⁸⁸ Do dědictví i darování se zahrnuje tuzemský i zahraniční majetek, pokud je zůstavitel, či v případě darování dárce, občanem Francie. Hodnota se snižuje o určité částky, pro zajímavost například pro vdovy či partnery (na základě registrovaného partnerství, ale jen pokud uzavřené partnerství trvalo více než 2 roky⁸⁹). Zajímavé je i vyloučení některého majetku z daně dědické úplně, například nemovitý majetek klasifikovaný jako historická památka nebo zalesněná půda či majetek osoby zesnulé (oběti války nebo teroristického útoku) nebo osoby příjemce (nezisková organizace). Zvláštní výjimka daně dědické je omezena na nemovitý majetek žící na Korsice, převáděný v určitém období (až do roku 2015).⁹⁰

Velká Británie má zavedenou dědickou daň, ale darovací, jako taková, zde neexistuje, avšak pro účely zamezení daňovým únikům, dary, darované do 7 let před smrtí zůstavitele, podléhají dodatečně dani dědické. Dále je neobvyklé, že daň dědická se vyměřuje na sedmileté bázi, tzn., že převody za života a poté smrtí se počítají s předchozími v období sedmi let. Uplatňují se ovšem různá snížení, tak jako v ostatních zemích – např. převody mezi manžely či charitou⁹¹.

Estonsko a Lotyšsko, jsou další země, ve kterých neexistuje daň dědická ani darovací. V Litvě se nevybírání daň darovací, ovšem daň dědická ano. Příjmy z daru

⁸⁶ Dědictví v Evropě, dědické právo v 27 evropských zemích, Informační server [on – line, 2013], dostupné na WWW: <<http://www.successions-europe.eu/cs/austria/topics/what-is-the-amount-of-succession-rights/>>

⁸⁷ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 117,118

⁸⁸ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 119

⁸⁹ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 146

⁹⁰ Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 46

⁹¹ Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 234

jsou zdaněny v rámci zdanitelného příjmu, krom osvobozeného příjmu od manželky či dětí.⁹²

5.5.2 Daň z převodu nemovitosti

Ve Francii není zavedená klasicky daň z nemovitosti, ale představuje ji „registrační povinnost“, z této povinnosti jsou osvobozeny první prodeje budov do pěti let od dokončení této stavby, základem je prodejní cena, popřípadě tržní cena, pokud by byla prodejní nižší.⁹³

V Belgii se výše sazby z převodu nemovitosti liší dle jednotlivé země stejně jako u předchozích dvou daní. Nižší sazbu mají venkovská obydlí a male obytné prostory (sazba je oproti ostatním o polovinu nižší, což ale neplatí v hlavním městě). Dále nezdanitelné minimum může být využito, pouze pokud se jedná o nemovitost určenou k bydlení.⁹⁴ Stejně tak ve Švýcarsku rozhodují o sazbě jednotlivé kantony.

Téměř výjimečný rozdíl v této dani má Kypr, neboť zde je daň z převodu nemovitosti progresivní (3 % - 8 %), a to dle ceny nemovitosti.⁹⁵

Určité úlevy platí i ve Finsku, kde si mladí lidé mohou koupit svůj první byt nebo dům bez povinnosti zaplatit tuto daň.⁹⁶

Nejvyšší sazbu v Evropě stanovuje za daň z převodu nemovitosti Lotyšsko, a to 25 % z prodejní ceny nemovitosti.⁹⁷

⁹² Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1, s. 135,161,166

⁹³ Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 48

⁹⁴ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 164

⁹⁵ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 164

⁹⁶ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 165

⁹⁷ Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008, s. 167

Zajímavé řešení funguje také v Rusku, kde platí daň z převodu nemovitosti pouze právnické osoby. Mohou si ovšem uplatnit odečitatelné položky, fyzické osoby daň neplatí, pokud hodnota nemovitosti nepřesahuje cca 30.000 EUR. Vedle tohoto je vybírán ještě notářský poplatek ve výši 1,5 %.

6. Efektivnost

6.1 Daňová efektivnost

Jedním ze základních principů společným pro daně obecně, je požadavek na jejich efektivnost, což ve své podstatě znamená, aby příjmy z těchto daní byly vyšší než náklady na výběr těchto příjmů. Jednoduše snaha o co nejmenší náklady spojené s výběrem a správou daní. Tento princip zní celkem jednoduše a i logicky, ovšem pokud vezmeme do důsledku veškeré náklady, které jsou třeba vynaložit k výběru daní, pak otázka efektivnosti tak jednoduchá není. Stát většinou do efektivnosti daní započítává pouze své náklady, což znamená platy úřednického aparátu, materiál (papíry, počítače...), provoz budov atd., ale již nepočítá s dalšími spojenými náklady, jakými jsou například čas, který by mohli úředníci věnovat na jinou činnost a především s náklady vznikajícími na straně plátců daně. Tyto náklady jsou z velké míry takzvané náklady obětovaných příležitostí⁹⁸, což představuje čas a námahu, kterou bychom mohli vynaložit na něco jiného. V případě daní se může jednat o čas, který vynaložíme na vyplňování daňového přiznání, čas strávený cestou na finanční úřad, či náklady spojené s daňovými poradci atd.

Hlavní ideou efektivnosti daní je tedy dosáhnout co nejnižších nákladů spojených s výběrem daní k poměru výnosnosti daní. V souvislosti s tématem této práce je třeba se tedy v otázce efektivnosti daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti zamyslet nad jejich nízkou výnosností (viz dále), jejich nízkým poměr k celkovému objemu výnosu daní, ale i dalšími aspekty tak, jak byly popsány v předchozích kapitolách, například teorií majetkových daní či historického kontextu. Třeba právě proto, jak bylo popsáno v předchozí kapitole, některé země transferové daně ruší, nebo je značně omezují.

⁹⁸ Stroukal, D., Deset klíčových myšlenek – jak rozumět nákladům, [on – line, 2013], portal Ludwig von mises institut, dostupné na WWW: <<http://www.mises.cz/clanky/deset-klicovych-myshenek-2-jak-rozumet-nakladum-533.aspx>>

6.2 Daňové náklady

Náklady související se správou a vybíráním daní lze dle teorie dělit na tři skupiny.⁹⁹ V první řadě to jsou náklady administrativní, jsou nejdůležitější a plynou z nich největší výlohy. Hradí je vláda. Zadruhé to jsou vyvolané daňové náklady, které nesou daňoví poplatníci. Jsou to právě ty náklady, které byly zmiňovány v předchozí části, někdy jsou označovány také jako nepřímé administrativní náklady. Poslední skupinou jsou náklady, které vznikají v důsledku distorzí způsobených ukládáním daní.¹⁰⁰ Tyto náklady jsou označovány také jako nadměrné daňové břemeno nebo také jako ztráta mrtvé váhy. Znamená to, že takto zavedená daň vytváří pro prodávajícího snížení užitku z prodeje, pro kupujícího zase naopak růst nákladů na pořízení kupovaného statku – oba dva subjekty se tedy snaží znovu vyrovnat své užitky na maximum tím, že se začnou omezovat, sníží množství kupovaného statku, omezí výrobu atd.¹⁰¹ „Nadměrné břemeno představuje ztrátu tzv. přebytku kupujících a prodávajících, který byl spojen s transakcemi, k nimž v důsledku daní nyní nedojde“.¹⁰² Jediná daň, která nevytváří nadměrné daňové břemeno je daň paušální, neboť ji poplatník nemůže nijak ovlivnit. Transferové daně také vytvářejí nadměrné daňové břemeno, protože jejich výše je odvozena od stanovené sazby a určitého základu, který lze určitým způsobem upravovat.

6.3 Daňové náklady transferových daní

Administrativní náklady majetkových daní, mezi které patří i daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, nejsou ve své podstatě příliš vysoké, a to především díky předmětu těchto daní, ovšem v poměru k nízkému fiskálnímu výnosu je nákladové zatížení na jejich správu celkem vysoké. V případě nemovitostí jsou náklady minimální, neboť nejsou mobilní, nepodléhají častým změnám a většinou se jedná o běžné opakující se administrativní náklady. Ovšem

⁹⁹ Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 1

¹⁰⁰ Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 1

¹⁰¹ Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 106

¹⁰² Citace: Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 106

zdanění movitého majetku podléhá výrazným politickým, tržním či jiným výkyvům, což zvyšuje náklady na správu těchto daní. Nejvyšší navyšování administrativních nákladů ve správě majetkových daní se děje decentralizací správy těchto daní.¹⁰³

Efektivita a náklady transferových daní v ČR se obecně málo zkoumají. Nejsnadněji přezkoumatelné jsou administrativní náklady, v ČR byly provedeny pouze dva průzkumy zaměřující se na administrativní náklady vznikající při výběru transferových daní, a to prof. Pudilem a kolektivem a druhý výzkum Ministerstvem financí České republiky. Tato práce se však úplnou problematikou nákladovosti transferových daní nebude zabývat dopodrobna, neboť v tomto ohledu je to spíše finanční a ekonomická disciplína, avšak výsledky mohou posloužit pro získání lepší představy o celkové funkčnosti těchto daní a jejich další budoucnosti.¹⁰⁴

Z uvedených výzkumů vyplývá, že transferové daně mají nízkou efektivitu, která je způsobena malým výnosem z důvodu nízkých sazeb, ale i různých možností osvobození od těchto daní, navíc podpořenou osvobozením I. a II skupiny. Také se ukazuje, že přímé administrativní náklady na správu a výběr těchto daní jsou příliš vysoké v porovnání s jejich výnosem. Nejlépe si, co do efektivnosti, stojí daň z převodu nemovitosti, oproti dani dědické a darovací, které jsou co do efektivnosti vysoce podprůměrné. Při porovnání administrativních nákladů transferových daní mezi státy Evropy se Česká republika drží spíše na slabším průměru. Největší náklady na výběr těchto daní mají na Kypru, nejmenší naopak ve Švédsku.¹⁰⁵

¹⁰³ Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 11,12

¹⁰⁴ Andrlík B., Vývoj inkasa transferových daní v letech 1993 až 2009 v České republice, článek časopisu Acta Universitatis Agricul turae et Silvicus tuare Mendeleneianae Brunensis, ročník LVIII, číslo 6, 2010, vydává Mendelova univerzita v Brně, dostupné také na www.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=4539;download=71979, s. 28,29

¹⁰⁵ Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4, s. 11,12

6.4 Inkaso transferových daní

Transferové daně zaujímají v celkovém poměru všech daní v České republice spíše podpůrné místo a jsou tedy pouze doplňkovým zdrojem příjmů, jak je patrné z dostupných informací z roku 2008, kdy celkové daňové příjmy činily cca 737,5 mil. Kč, z toho transferové daně činily podíl okolo 10,5 mil. Kč, což je přibližně 1,4 % z celkového objemu inkasa daní v ČR.¹⁰⁶ S takovýmto výnosem transferových daní patří Česká republika na spodek žebříčku mezi vybranými státy Evropy, jak ukazuje tabulka č. 1 - výnosů majetkových daní ve vybraných státech OECD, jako podílu na celkových daňových příjmech, dle informací OECD 2005.¹⁰⁷

Velká Británie	11,8 %	Nizozemsko	5,2 %	Norsko	2,5 %
Švýcarsko	8,3 %	Polsko	4,0 %	Německo	2,4 %
Itálie	8,0 %	Dánsko	3,8 %	Finsko	2,3 %
Španělsko	7,5 %	Belgie	3,3 %	Česká republika	1,4 %
Francie	7,3 %	Švédsko	3,1 %	Rakousko	1,3 %

Tabulka č. 1: Podíl výnosu majetkových daní ve vybraných zemích Evropy.

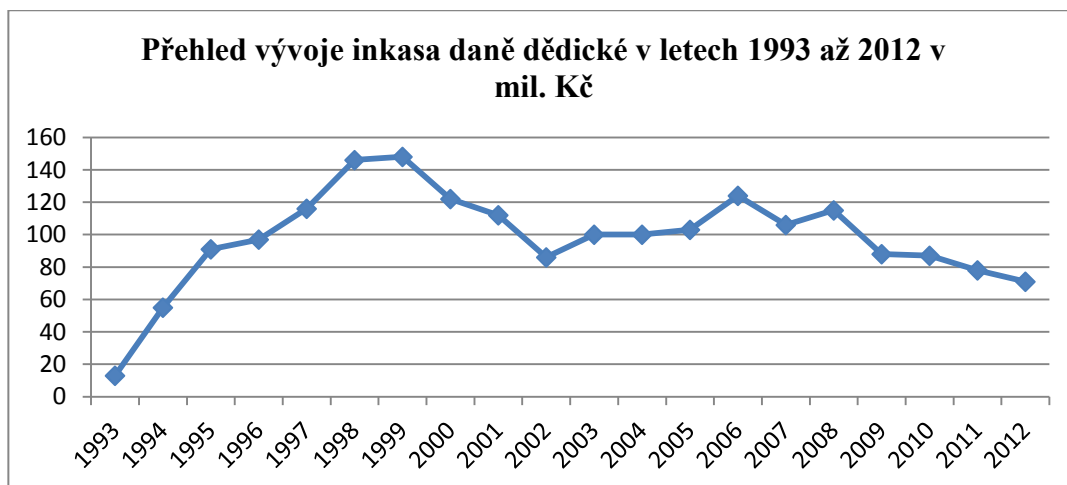
Mezi transferovými daněmi zaujímá nejdůležitější místo, co do výnosu, daň z převodu nemovitostí. V rámci inkasa z transferových daní představuje zhruba 96 %, zbylá 4 % připadají na daň dědickou a darovací. Je to zřejmě dáno, tak jak bylo naznačeno již výše, stabilitou nemovitostí a dále velký vliv má osvobození od placení pro I. a II. skupinu.¹⁰⁸

Následující grafy podávají přehled vývoje inkasa jednotlivých transferových daní v České republice mezi lety 1993 až 2012.

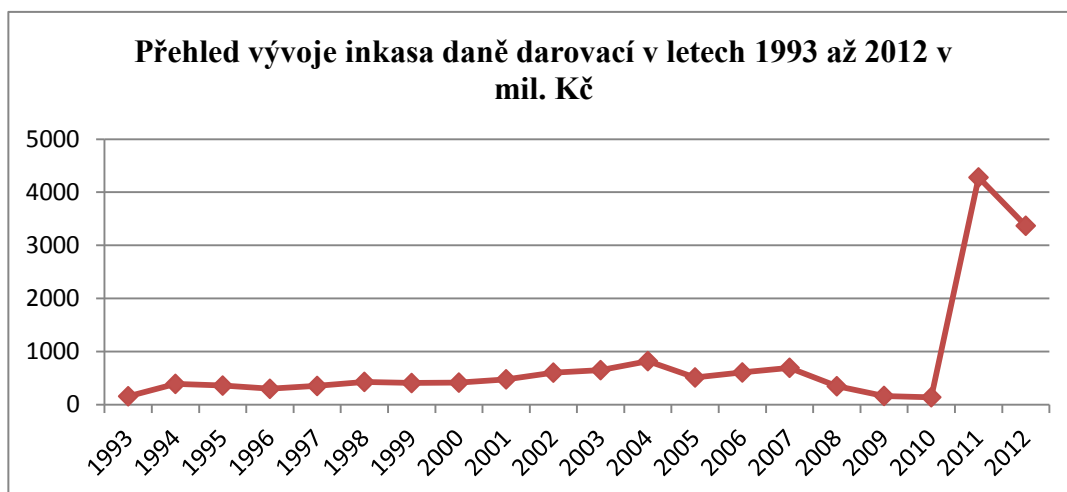
¹⁰⁶ Kubátová K., Daňová teorie a politika. 4. aktual. vyd. Praha: ASPI a.s., 2006, str. 110

¹⁰⁷ Ministerstvo financí České republiky, Zdanění příjmů a majetku v České republice, Výstup expertní skupiny 2006, dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci výstupní materiály expertní skupiny, s. 49

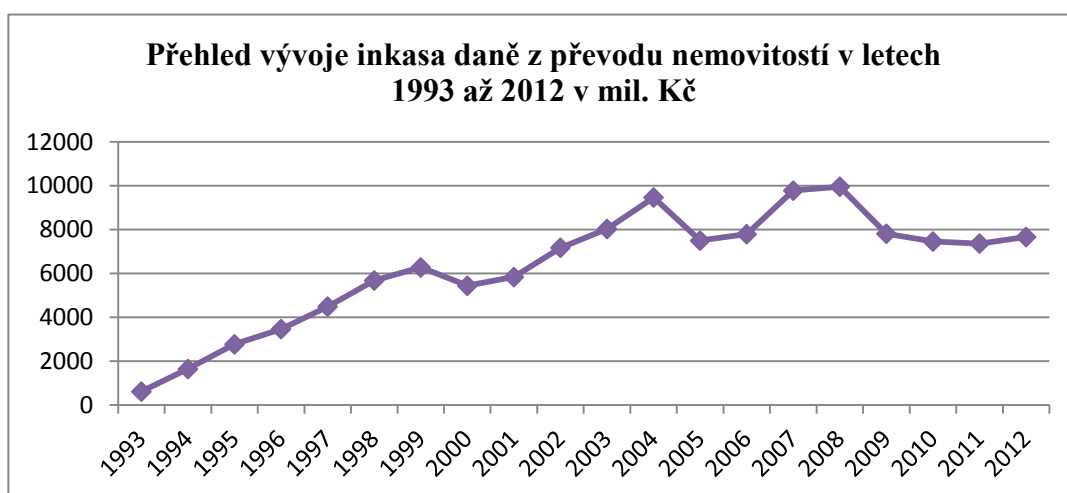
¹⁰⁸ Pišín P., Transferové daně jako příjem státního rozpočtu: Bakalářská práce, Masarykova univerzita 2009, Ekonomicko – správní fakulta, Jihlava, 2009, s. 30.



Graf č. 1: Přehled vývoje inkasa daně dědické



Graf č. 2: Přehled vývoje inkasa daně darovací



Graf č. 3: Přehled vývoje inkasa daně z převodu nemovitostí¹⁰⁹

¹⁰⁹ Zdroj: Ministerstvo financí, graf vlastní zpracování.

Od roku 1993, tedy od přijetí zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí má vývoj inkasa stoupající tendenci. Důvod je zřejmý, a to, převody nemovitostí získanými v restitucích a také převody nemovitostí do soukromého vlastnictví. V neposlední řadě má svůj podíl také rostoucí inflace a s ní rapidní nárůst cen nemovitostí.¹¹⁰

Jak je patrné z grafu č. 1, který znázorňuje vývoj inkasa daně dědické, do roku 1999 byl rapidní nárůst. Od té doby nebyly zas tak obrovské výkyvy a to až do roku 2008, kdy je zaznamenána klesající tendence, a to z důvodu nově zavedeného plného osvobození určitých skupin poplatníků. Totéž platí pro daň darovací, která je zobrazena v grafu č. 2, neboť ta má shodné skupiny osvobození od placení daně. Zajímavé je ovšem sledovat rapidní nárůst u této daně v roce 2010. Důvodem byla přijatá novela zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, která zavedla daň darovací pro provozovatele zařízení na výrobu elektřiny z bezúplatného nabytí emisních povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012. Sazba byla stanovena na 32 %.¹¹¹

Poslední graf č. 3 zobrazuje vývoj inkasa daně z převodu nemovitostí, tato daň má, jak bylo uvedeno výše, od roku 1993 stoupající tendenci. Tvoří největší podíl objemu inkasa z transferových daní a je tudíž nejdůležitějším z těchto příjmů. Určitou stagnaci lze pozorovat od roku 2009. Tato stagnace je způsobena obecně poklesem na trhu s nemovitostmi a jeho trváním.

¹¹⁰ Pišín P., Transferové daně jako příjem státního rozpočtu: Bakalářská práce, Masarykova univerzita 2009, Ekonomicko – správní fakulta, Jihlava, 2009, s. 30

¹¹¹ Ministerstvo financí, Výsledky hospodaření státního rozpočtu 2011

6.5 Teorie majetkových daní a oprávněnost existence transferových daní

Teorie zdanění majetku je v dnešním světě velice složitá a její odůvodnění v podstatě neexistuje.¹¹² Jedním z hlavních problémů zdaňování majetku prostřednictvím majetkových daní, mezi které patří i daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, je v podstatě ve dvojím zdanění právě tohoto majetku. Prof. Široký k tomu říká: „*Pokud přijmeme předpoklad, že každý majetek byl shromažďován z příslušně zdaněných důchodů, bude se jednat v případě majetkových daní minimálně o dvojitě zdanění*“¹¹³. Což v podstatě znamená, že majetkové daně se snaží zdanit majetek, který byl pořízen za prostředky, které již podlely dani z příjmu. Vystává tedy otázka, zda skutečně v dnešní době existuje opodstatnění existence majetkových daní, které se z pohledu poplatníků mohou zdát nespravedlivé.

Majetkové daně však existují, stejně jako jejich opodstatnění. Jedním z argumentů je snadnost výběru daně. Kupříkladu u nemovitostí, které nemohou být přesouvány a je o nich dobrý přehled. Dalším důvodem je zmírňování majetkové nerovnosti a dodatečné možnosti zdanění majetku, vytvořeného z důchodu, který unikl zdanění důchodovými daními. Důvody lze dále dovozovat v hlavních daňových principech, které se váží k majetkovým daním – princip užitku a princip schopnosti daňové úhrady).

Prof. Široký nastiňuje princip užitku: „*zdaňování majetku a bohatství jako celku spočívá v tom, že veřejné služby, vybudování infrastruktury, osvětlení a propagace lokality zvyšují hodnotu nemovitosti. Majetkové daně mohou být také uvaleny na jiný cenný majetek než jen na nemovitosti. V minulosti této dani podléhala např. hospodářská zvířata, v současnosti lze do této skupiny zařadit zejména daně na motorová vozidla. Rovněž silniční daň se blíží svým pojetím dani z užitku. Dalším argumentem pro existenci majetkových daní z důvodu plynoucích užitků poplatníkovi je státem zaručená ochrana a nedotknutelnost majetku.*“¹¹⁴

¹¹² Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 139

¹¹³ Citace: Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 139

¹¹⁴ Citace: Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 140.

Znamená to tedy, že majitel zdanitelného majetku má možnost užívat určité statky právě k užítku svého majetku (např. silnice, cesty, ale i možnost domáhat se ochrany, třeba soudní cestou...), aniž by za ně cokoli platil. Majetkové daně pak právě mohou teoreticky hradit tyto okolní náklady spojené s užíváním majetku.

Druhým principem, o kterém byla výše zmínka, je princip schopnosti daňové úhrady, k němuž se prof. Široký staví takto: „*Princip schopnosti daňové úhrady je dán snahou o zachování společenské regulace. Je zřejmé, že společenské důsledky nerovnoměrného rozdělení bohatství jsou jiné než ty, které vyplývají z nerovnoměrného rozdělení spotřeby, společnost může považovat za nutné řešit obě oblasti odděleně. Proto lze daň z majetku konstruovat i progresivně.*“¹¹⁵ Tento princip lze tedy chápat jako nutnost odčerpávání určité části majetku pro naplnění určité společenské regulace, jinak by se mohl veškerý majetek hromadit na jednom místě a společnost by se rozpadla. Lze to chápat i jako určitý poplatek a řekněme sociální smír mezi „bohatými“ a „chudými“.

Otázka oprávněnosti existence majetkových daní a tedy i daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti, které se mezi ně řadí, není vůbec jednoznačná. Lze totiž najít pádné argumenty pro jejich zrušení, stejně tak jako existují důvody pro jejich existenci. Řadí se mezi daně majetkové, což jsou z historického hlediska jedny z nejstarších zdrojů, především s ohledem na danění nemovitostí. Problém lze spatřovat i v otázkách morálky – jaké právo má stát vybírat daně za obvyčejné darování, nebo dědění, vždyť je to vlastně svobodná vůle předchozích majitelů, proto se takové zdanění může jevit jako nespravedlivé a právě třeba i proto se dnes transferové daně značně omezují, například mezi příbuznými, nebo dokonce ruší.

Největším argumentem pro zrušení transferových daní je bezesporu jejich celková efektivnost. Náklady pro výběr těchto daní jsou neúměrně vysoké jejich výnosům. Pokud by se tyto daně kompletně zrušily, došlo by k významnému ušetření finančních prostředků, které by mohly přispět k zefektivnění v jiné oblasti. Další argument pro jejich zrušení vychází z uvedené teorie zdanění

¹¹⁵ Citace: Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9, s. 140

majetku, neboť zdaněný majetek byl pořízen ze zdaněného příjmu, dochází tak nepřímo k dvojímu zdanění.¹¹⁶

Ovšem nelze nahlížet na daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti pouze čistě z ekonomického hlediska. Konkrétně tyto daně jsou upraveny v rámci jednoho zákona, jsou navzájem provázané, zároveň jsou součástí celé daňové soustavy, i když pouze jako doplňující prostředek, tak i přes to, jejich zrušením by se mohl uvolnit prostor například pro daňové úniky. Dále tyto daně pokrývají nahodilé příjmy, které lze získat bez jakéhokoli přičinění, i když toto tvrzení je spíše teoretické a lze proti němu mnohé namítat.¹¹⁷ Nelze také přehlížet jejich hodnotu ve smyslu historicky tradiční daně.

Je zřejmě jasné, že pokud by se chtělo dosáhnout lepší efektivnosti a funkčnosti těchto daní, byla by potřeba určitá reforma. Dle expertů Ministerstva financí a jejich výstupu z roku 2006 (viz zdroje¹¹⁸), by k zefektivnění přispěly následující změny – v případě daně z převodu nemovitosti zavedení jiného systému určení základu daně, a to jako cenu sjednanou, která ovšem nesmí klesnout pod určitou hranici stanovenou z daně z nemovitosti. Zrušit některá osvobození, hlavně převod nemovitostí do obchodních společností v rámci vkladu do společnosti. U daně dědické by bylo vhodné zrušit plné osvobození určitých skupin a nastavit nezdanitelné minimum, jak je tomu v jiných zemích EU. Zrušit násobení daně dědické koeficientem 0,5. Zvýšil by se tak výnos s ohledem na jeho náklady. V poslední řadě daň darovací, u které by bylo vhodné promyslet systém osvobození, a to neziskovým organizacím a také, jako je tomu u daně dědické, osvobození určitým skupinám.

¹¹⁶ Ministerstvo financí České republiky, Zdanění příjmů a majetku v České republice, Výstup expertní skupiny 2006, dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci výstupní materiály expertní skupiny, s. 50

¹¹⁷ Pišín P., Transferové daně jako příjem státního rozpočtu: Bakalářská práce, Masarykova univerzita 2009, Ekonomicko – správní fakulta, Jihlava, 2009, s. 37

¹¹⁸ Ministerstvo financí České republiky, Zdanění příjmů a majetku v České republice, Výstup expertní skupiny 2006, dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci výstupní materiály expertní skupiny

7. Závěr

Transferové daně neboli daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, jsou tradiční daně v systému daní České republiky, a to i přes to, že představují pouze doplňkovou část z celkového objemu daní. Jejich samotný systém je však neudržitelný a je vůbec s podivem, že se udržel v téměř nezměněné podobě dodnes. Ačkoli v průběhu let bylo navrhováno jejich úplné zrušení či jiná omezení, zůstaly i přes silné argumenty pro jejich radikální změnu, zachovány.

Otázka existence transferových daní dozajista není tak jednoduchá a je třeba na ni nahlížet z více úhlů. Mnohé otázky jsou sporné a velice diskutabilní, ale je třeba je brát v úvahu. I přes to, že výnos z transferových daní je oproti ostatním příjmům z daní minimální, určitý výnos tu je. Transferové daně představují také určitý kompaktní systém zamezující daňovým únikům. Další argumenty byly uvedeny v teorii majetkových daní, která byla uvedena v předchozí kapitole. Tyto daně přečerpávají alespoň část majetku a tím zmírňují majetkovou propast a dále slouží k úhradě běžných věcí, z kterých má majitel užitek bez toho, aniž by je jakkoli jinak platil (například silnice vedoucí k jeho nemovitosti). Nelze opomenout ani historické hledisko, a to, tradici těchto daní.

Nelze však již přehlížet argumenty hovořící pro radikální změnu transferových daní. Výnosy těchto daní jsou v poměru k náročnosti jejich správy neúnosné a je opravdu s podivem, že se této problematice věnuje tak málo. Ministerstvo financí ani nezveřejňuje přesné částky, které musejí být na jejich výběr a správu vynaloženy, a to by byly pouze finanční náklady a ne již další náklady, které jsou s touto problematikou spojeny. Vzhledem k jejich nízkým výnosům lze snadno nahradit výpadek inkasa těchto daní jinou cestou, například formou zdanění příjmu. Nelze také přehlížet fakt, že v případě transferových daní dochází v podstatě k dvojímu zdanění, kdy je daněn majetek, který byl pořízen za již zdaněné příjmy. Tato skutečnost se může jevit jako značně nespravedlivá. Také jakási teoretická morální hodnota transferových daní je nízká. Například v případě darování má poplatník v podstatě platit pouze za svobodné rozhodnutí převodu svého vlastnictví na někoho jiného. Zpoplatnění nezbytných administrativních úkonů je samozřejmostí, ale samotný fakt platit za svobodné rozhodnutí přechodu majetku na někoho jiného je značně diskutabilní.

Na majetkové daně z historického pohledu již nelze nahlížet jako dříve, kdy daně představovaly pro panovníka také jakýsi nástroj útlaku a sankcí proti podřízeným, a zdanění jejich majetku bylo tradiční a jednoduchou formou výběru daní. Proto jejich tradice je irelevantní a spíše jde o to, hledat cesty, jak uzpůsobit daňový systém tak, aby se jevil jako spravedlivý a byl vnímán jako nezbytná potřeba fungování státu, což dozajista transferové daně v dnešní podobě nesplňují, s odvoláním na jejich efektivnost.

O těchto skutečnostech svědčí fakt, že některé země transferové daně zrušily úplně nebo alespoň částečně. Ono morální hledisko je zmírňováno v podobě skupin poplatníků dle příbuzenského principu, které funguje v podstatě ve všech státních úpravách. Nelze prostě spravedlivě požadovat placení daně například v případě přechodu dědického majetku z rodičů na děti, které se svými možnostmi podílely na vzniku takového majetku. Tato omezení samozřejmě výrazně omezují příjmy z transferových daní, především u daně dědické a darovací, kde nejvíce dochází k přechodu dědictví a darování mezi příbuznými.

V minulosti se již mnohokrát uvažovalo o zrušení transferových daní, nikdy však k němu nedošlo. Ke změně by mohlo dojít s příchodem nového občanského zákoníku, kdy Ministerstvo financí plánuje radikální novelizaci transferových daní. K této změně by mělo dojít někdy v roce 2015, ale snahou Ministerstva je změnu provést již v roce 2014. Dle návrhu by se měla zrušit daň dědická i darovací, zachována by měla zůstat daň z převodu nemovitosti, avšak byla by nahrazena v podobě daně z nabytí nemovitosti, protože tuto daň by již neplatil, jako tomu bylo dříve, prodávající, ale kupující. Daň dědická a darovací by měly být zahrnuty do daně z příjmu.

Pro zachování daně z převodu nemovitostí zajisté hovoří fakt, že z těchto tří daní představuje rapidně nejvyšší výnosnost. Ovšem dle připravovaného návrhu dojde k určitým změnám. Základ by se měl počítat od ceny nemovitosti, tudíž již nebude třeba znalce, mělo by se tedy vycházet z dohodnuté ceny, ovšem ta nesmí klesnout pod 1/3 z ceny v daném místě z ceny obvyklé. Měla by se také navýšit její sazba. Ovšem nejzásadnější změna jak bylo řečeno výše, by měla přijít v podobě změny poplatníka, a to tak, že daň by měl platit kupující. Což je úplný

opak oproti zavedenému principu, že daň platí ten, kdo má z prodeje (převod/přechod) prospěch, tedy prodávající nebo nabyvatel v případně přechodu. To s sebou nese budoucí komplikace a tato změna se tedy jeví jako nešťastná. Tímto se zvedne celková cena nemovitosti (samotná cena plus daň), kterou bude muset kupující zaplatit, zdraží se tedy nákup nemovitostí, a tím se může trh velice oslabit. Dalším problémem je navýšení hypotéky, kdy kupující bude potřebovat jednorázově peníze navíc na zaplacení daně, kde se splatnost daně posune na kratší dobu, a to na dva měsíce. A samozřejmě poklesne prodej dražších nemovitostí, kdy daň výslednou cenu navýší zcela zásadně. Tento fakt však otvírá případnou možnost pro marketingové strategie, kdy například prodávající nabídne zaplacení daně za kupujícího.

Potřebná změna je zcela nepochybná, nejreálnější a nejefektivnější se skutečně jeví zrušení daně dědické a daně darovací a tyto příjmy směřovat spíše do daně z příjmu. Tak se zacelí případný drobný výpadek daňového výnosu, který by nastal v případě úplného zrušení. Ponechání daně z převodu nemovitosti vzhledem k jejich výnosům oproti zbylým dvěma daním je dozajista také logický krok, ovšem tuto daň by nadále měl platit spíše prodávající, jako je tomu doposud. V případě, že by nedošlo k plánovanému rušení transferových daní, byly by zcela jistě namísto reformy, které byly uvedeny v předchozí kapitole a zefektivnily by transferové daně. Mezi ně například patří změna systému zdanění, zrušení skupin poplatníku či nenásobení daně dědické koeficientem 0,5.

Cílem práce bylo seznámit čtenáře s daní dědickou, darovací a z převodu nemovitosti, s jejich úpravou, zasazením do celkového systému daní a jejich další problematikou. Práce taktéž pojednává o možném budoucím vývoji těchto daní a prezentuje možné řešení, které by přispělo k zefektivnění transferových daní.

8. Resumé

This diploma theses deals with estate inheritance gift and real estate transfer tax. These taxes are included in property taxes together with road tax and property tax. These taxes are usually referred to as transfer taxes as they relate with transfer of property. These taxes represent only an additional income of national budget of Czech republic with only 1,4 % of total national budget encashment.

The inheritance tax and the gift tax are often connected within the system by rates or by groups of taxpayers. The real estate transfer tax stands aside because it is a subject to a slightly different system. The inheritance tax is connected with transfer which relates on the death of formal possessor. This affects the enlargement of property of the future proprietor who in fact provides no quid pro quo. On the other hand, the gift taxes is connected with property ownership transfer between two living subject. The assumption is such a transfer of property which is free of charge. The basis for the property transfer tax is for pecuniary interest which does not depend on financial payment only but on whichever payment as well. This applies to estate transfer only.

Despite of the fact that this diploma deals with transfer taxes only, all taxes in general were dealt with in the first part of this theses. The reason for this fact is simple – there are certain features that all taxes share in common. History of this tax is discussed further off. The second part of this diploma theses is dealing with transfer taxes on their own, description of their current alteration these taxes are compared with similar taxes in other European countries. Efficiency of these taxes is focused on the furthermore. Merits and deficiencies of transfer taxes are focused in the conclusion of the theses.

9. Seznam použitých pramenů

9.1 Literatura

Mrkývka, P. a kolektiv autorů, Finanční právo a finanční správa 2. díl. Brno

Masarykova univerzita v Brně, vydání 1., 2004, ISBN 80-210-3579-X

Kubátová, K., Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI a.s., 2006

Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009., ISBN 978 – 80 – 7380 – 155 – 7

Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s

Široký, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003, ISBN 80-7179-413-9

Geiss, H.: Starověký Knóssos, Praha, Vyšehrad, 1985

Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, 2., aktualizované a doplněné vydání, Praha: Linde Praha, a.s., 2006

Malý, K. a kolektiv: Dějiny českého a československého práva do roku 1945, 3. vydání, Praha: Linde, a.s., 2003

Vaněček, V.: Dějiny státu a práva v Československu do roku 1945, Praha: Orbis, 1964

Kincl, J., Urfus, V.: Římské právo, Praha: Panorama, 1993

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006

Králík J., Jakubovi D., Slovník finančního práva: Veda 2004

Široký J., Daně v evropské unii, LINDE PRAHA, a. s., 2006, ISBN 80 – 7201 – 593 – 1

Kordulíková, K., Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti: Diplomová práce. Chomutov, 2012, Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická, 2012

Kapounová L., Diplomová práce: Komparace majetkových daní v EU: Diplomová práce. Brno, 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008

Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě: Disertační práce. Brno 2008, Masarykova univerzita, Fakulta právnická, 2008

Pudil P., Vybíhal V., Vitek L., Pavel P. a kol., Zdanění a efektivnost, EUROLEX BOHEMIA, I. vydání, Praha 2004, ISBN 80 – 86861 – 07 – 4

Pišín P., Transferové daně jako příjem státního rozpočtu: Bakalářská práce Jihlava, 2009, Masarykova univerzita 2009, Ekonomicko – správní fakulta

9.2 Právní předpisy

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

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011Sb.

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Listina základních práv a svobod

9.3 Ostatní zdroje

<http://www.mfcr.cz/>