

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Ekonomika veřejné správy a sociálních služeb**

Transferové daně a jejich efektivnost

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jana KULHÁNKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Břetislav ANDRLÍK, Ph.D.

Znojmo, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Transferové daně a jejich efektivnost“ vypracovala samostatně pod vedením Ing. Břetislava Andrlíka, Ph.D. a uvedla v seznamu literatury všechny použité zdroje.

Ve Znojmě dne 30. 4. 2013

.....
Jana Kulhánková

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Břetislavu Andrlíkovi, Ph.D. za cenné připomínky, odborné rady a vstřícný přístup při zpracovávání této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jana KULHÁNKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Ekonomika veřejné správy a sociálních služeb
Název	Transferové daně a jejich efektivnost
Název (v angličtině)	Transfer taxes and their effectiveness

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je na základě metody analýzy zhodnotit systémy výběru transferových daní ve vybraných zemích Evropské unie a v rámci ČR provést měření efektivnosti těchto daní.

Postup práce:

1. Obecná teorie a historie daní.
2. Analýza právních norem a literárních zdrojů vážících se k dané problematice v jednotlivých zemích.
3. Kvantifikace podílů transferových daní na daňových příjmech a vývoj inkasa v daných zemích.
4. Měření efektivnosti výběru transferových daní v ČR.
5. Analýza důvodů vedoucích ke zrušení transferových daní.

Metody: Analýza, komparace, deskripce, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:


1. ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně: v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Cerm, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.
2. KESTI, Juhani. *European tax handbook 2009*. 20th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. 892 s. ISBN 978-90-8722-052-5.
3. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
4. PUDIL, Pavel; VYBÍHAL, Václav; VÍTEK, Leoš; PAVEL, Jan. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4.
5. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013




Jana KULHÁNKOVÁ
student


Ing. Břetislav ANDRLÍK, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá transferovými daněmi a jejich efektivností. V teoretické části práce je kladen důraz na klasifikaci a funkci transferových daní, na daňové zásady (především na efektivnost) a na jejich historický vývoj na našem území. V této části práce je rovněž analyzován zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění. Praktická část je zaměřena na kvantifikaci transferových daní v ČR, na měření jejich efektivnosti a na analýzu systémů sledovaných daní ve vybraných zemích EU. V práci jsou také představeny možnosti, jak se mohou transferové daně v České republice dále vyvíjet.

Klíčová slova: daň darovací, daň dědická, daň z převodu nemovitostí, daňová efektivnost

Abstract

This bachelor thesis deals with transfer taxes and their efficiency. The theoretical part focuses on classification and function of transfer taxes, on tax principles and their efficiency and on historical development in the Czech Republic. In this part of thesis, the law No.357/1992 Code on inheritance tax, gift tax and real estate transfer tax is analysed. The practical part concentrates on quantification of transfer taxes in the Czech Republic, their efficiency and analysis of tax systems in selected EU countries. The thesis also presents possibilities of future development of transfer taxes in the Czech Republic.

Key words: gift tax, inheritance tax, real estate transfer tax, tax efficiency

OBSAH

1	ÚVOD.....	9
2	CÍL A METODIKA.....	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	Klasifikace transferových daní.....	11
3.2	Funkce transferových daní	13
3.3	Daňové zásady	14
3.4	Daňová efektivnost.....	15
3.4.1	Administrativní náklady	15
3.4.2	Nadměrné břemeno daně	17
3.5	Vývoj transferových daní na našem území 1918 - 1992.....	20
3.6	Současná legislativní úprava transferových daní v ČR.....	21
3.6.1	Daň dědická	22
3.6.2	Daň darovací	25
3.6.3	Daň z převodu nemovitostí	28
4	PRAKTICKÁ ČÁST	34
4.1	Kvantifikace transferových daní v České republice.....	34
4.1.1	Inkaso transferových daní v ČR.....	34
4.1.2	Výtěžnost transferových daní v ČR	36
4.1.3	Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v ČR	39
4.2	Měření efektivnosti transferových daní v ČR	40
4.2.1	Metodika výpočtu administrativních nákladů přímých na úrovni ÚFO ...	41
4.2.2	Měření administrativních nákladů přímých na úrovni ÚFO.....	43
4.3	Transferové daně ve vybraných zemích EU	47
4.3.1	Belgie	47
4.3.2	Německo	53

4.3.3	Polsko.....	56
4.3.4	Rakousko	60
4.3.5	Slovensko.....	62
5	DISKUSE.....	65
6	ZÁVĚR	69
7	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
	Seznamy.....	75
	Seznam grafů	75
	Seznam obrázků.....	75
	Seznam tabulek	75
	Seznam zkratek	76

1 ÚVOD

Daně jsou hlavním příjmem veřejných rozpočtů. Jejich vznik souvisí s vytvářením prvních státních útvarů, které potřebovaly finanční prostředky na svoji činnost. Postupem času začaly daně kromě fiskální funkce plnit i funkci alokační, redistribuční a stabilizační.

Tato bakalářská práce je zaměřena na transferové daně a jejich efektivnost. Pojem „transferové daně“ se používá pro označení trojice daní – daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Tyto daně zdaňující jednorázové nabytí majetku bývají klasicky zařazovány mezi daně majtkové, v poslední době se však objevují názory, že spadají do samostatné kategorie daní z občanskoprávních úkonů.

Právo vlastnit majetek, užívat jej, nakládat s ním a odkazovat jej je zakotveno v čl. 17 Listiny základních práv Evropské unie, v České republice je toto právo upraveno především čl. 11 Listiny základních práv a svobod. V našich podmínkách transferovým daním podléhá nabytí majetku movitého (daň dědická a darovací) i majetku nemovitého (daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí). Tato tzv. trojdaň je upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí., jehož analýza je součástí teoretické části této bakalářské práce.

Peněžní prostředky získané výběrem transferových daní v České republice plynou do státního rozpočtu. Při posuzování výnosnosti daní je nutné brát v potaz i náklady související s jejich výběrem. Základní daňovou zásadou je efektivnost, která znamená, že by tyto náklady měly být co nejmenší. Téma efektivnosti transferových daní je v současné době značně diskutované, proto se praktická část práce mj. orientuje na měření efektivnosti z pohledu přímých administrativních nákladů.

Většina odborníků se shoduje, že dnešní legislativní úprava daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí je zastaralá a neefektivní. Od 1. 1. 2014 se navíc stane účinným zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Je zřejmé, že bude muset dojít k reformě stávající úpravy transferových daní, která bude reagovat na jejich neefektivnost a na rekonstrukci soukromého práva. Je pouze otázkou, jakým směrem se bude nezbytná změna ubírat.

2 CÍL A METODIKA

Cílem bakalářské práce je provést měření efektivnosti výběru transferových daní v rámci ČR a na základě metody analýzy zhodnotit systémy transferových daní v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie – v Belgii, Německu, Rakousku, Polsku a na Slovensku.

V teoretické části práce budou analyzovány literární zdroje vážící se k dané problematice, především ke klasifikaci a funkci transferových daní, k daňovým zásadám (zejména efektivnosti) a k historickému vývoji transferových daní na našem území od roku 1918. V závěru teoretické části dojde k analýze současné právní úpravy těchto daní, zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění.

V rámci praktické části dojde ke kvantifikaci transferových daní v České republice (zejména jejich inkasa, výtěžnosti a podílu na celkových daňových příjmech). Potřebná data budou čerpána z České daňové správy (2012, 2013) a Celní správy České republiky (2012). Následně dojde k měření jejich efektivnosti. Efektivnost bude posuzována z pohledu administrativních nákladů přímých, pro jejichž výpočet jsou nutné interní zdroje Generálního finančního ředitelství o přepočteném počtu pracovníků dle činností.

Náplní praktické části bude rovněž analýza legislativní úpravy transferových daní ve vybraných zemích Evropské unie. V těchto podkapitolách dojde zároveň i ke kvantifikování vývoje inkasa a podílu transferových daní na celkových daňových příjmech. Potřebné informace budou získány z publikace KESTI (2011), z European Commission (2013) a z národních zdrojů. Následně bude také provedena komparace systémů transferových daní v jednotlivých zemích.

Na konec dojde k analýze důvodů, které vedou ke zrušení transferových daní a k demonstraci návrhu, jakým směrem by se transferové daně v České republice mohly dále vyvíjet.

V práci budou použity klasické metody bakalářské práce. Půjde především o analýzu, deskripci, syntézu a komparaci.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Daň obecně lze definovat na základě právních předpisů jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 16)

V současné době neexistuje vyspělá ekonomika, kde by daňová povinnost nebyla zakotvena v právních předpisech. V ČR stanovuje LZPS v čl. 11 odst. 5, že daňovou povinnost lze ukládat jen na základě zákona. Transferové daně jsou v současnosti v ČR upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

3.1 Klasifikace transferových daní

Transferové daně jsou klasicky zařazovány mezi daně majetkové placené nepravidelně. I přesto někteří autoři tvrdí, že daně transferové spadají do samostatné kategorie daní z občanskoprávních úkonů.

„V případě daně dědické se jedná o přijetí (neodmítnutí dědictví), u daně darovací je to darování a u úplatných převodů nemovitostí jde o písemný právní úkon, na základě kterého dochází ke změně vlastnictví k nemovitosti.“ (NECKÁŘ, 2008)

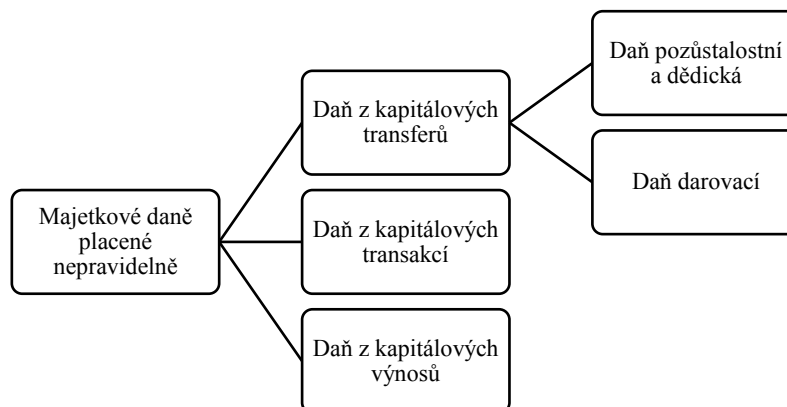
Majetkové daně pak spolu s daněmi důchodovými patří do skupiny daní přímých. Poplatníkovi je daňová povinnost vyměřena podle jeho důchodu a předpokládá se, že ji nemůže přenést na jiný subjekt. Naproti tomu u daní nepřímých, kam patří spotřební daň a daň z přidané hodnoty, jsou subjekty dva – plátce, který odevzdává daň finančnímu úřadu a poplatník, který daň fakticky platí v podobě vyšší ceny. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 20)

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

Majetkové daně placené nepravidelně se v ČR člení na daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí.

Existuje i teoretičtější a méně používaná klasifikace majetkových daní placených nepravidelně. Dělí se pak na daně z kapitálových transferů, z kapitálových transakcí (z převodu nemovitosti) a na daně z kapitálových výnosů. (ŠIROKÝ a kol, 2008, s. 163)

Obrázek č. 1 - Majetkové daně placené nepravidelně



Zdroj: Vlastní zpracování - údaje převzaty z ŠIROKÝ a kol. (2008, s. 163)

Daně z kapitálových transferů se dělí na daně darovací a daně dědické či pozůstalostní. Rozdíl mezi daní dědickou a pozůstalostní je ve vymezení předmětu. Zatímco dědictví znamená majetek převedený na jednoho pozůstalého, pozůstalost je majetek odkazovaný jedním zemřelým. Dědickou daň platí dědic ze svého podílu, daň z pozůstalosti se na druhou stranu platí z pozůstalosti jako takové. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 254)

Daně z kapitálových transakcí postihují změnu držitele majetku v důsledku jeho prodeje – daň z převodu nemovitostí. Z výše uvedeného vyplývá, že základním kritériem pro rozlišení transferových daní je posouzení, zda se jedná o úplatný či bezúplatný převod či přechod. (ANDRLÍK, 2010, s. 20)

U daně dědické a darovací se uplatňuje bezúplatnost, u daně z převodu nemovitosti pak úplatnost.

Kapitálové výnosy jsou rozdílem mezi cenou pořízení aktiva a cenou při jeho prodeji. Předmětem této daně tedy není stav - jedná se o veličinu tokovou. Kapitálové výnosy představují důchod poplatníka a v některých zemích (i v ČR) jsou zahrnuty do základu důchodové daně. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 242)

3.2 Funkce transferových daní

Tato kapitola je věnována úloze a účelu transferových daní.

Daním jsou obecně připisovány stejné funkce jako veřejnému sektoru - distribuční, alokační, a stabilizační. Distribuční funkce přináší změny v rozdělování bohatství a důchodů podle toho, co společnost považuje za spravedlivé. (MUSGRAVE a MUSGRAVEOVÁ, 1994, s. 6)

Pokud trh nedokáže efektivně alokovat zdroje, uplatňuje se funkce alokační. Mezi zdroje selhání patří veřejné statky, nedokonalá konkurence, statky pod ochranou a externality. Prostřednictvím daní se mají také zmírňovat cyklické výkyvy – funkce stabilizační. O této úloze daní se vedou diskuse. Někteří ekonomové zastávají názor, že právě snaha po stabilizaci vede k nestabilitě. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 19)

„Někteří autoři ekonomických publikací uvádí v rámci funkce alokační i funkci regulační. Vláda se snaží regulovat rozhodování spotřebitelů a producentů, a tím reguluje např. monopoly.“ (JACKSON a BROWN, 2003, s. 69)

Nejstarší a nejdůležitější úlohou daní je získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Jedná se o funkci fiskální. Tato funkce je spjata se všemi předešlými. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 19)

Mezi hlavní důvody existence transferových daní nepatří jejich fiskální funkce. Jejich význam klesá na úkor přímých daní z důchodů a ze zisků a na úkor nepřímých daní, zejména pak na úkor daně z přidané hodnoty. (PEKOVÁ, 1997, s. 30)

Na druhou stranu jedním z důvodů pro zachování transferových daní je stabilita jejich výnosů. Inkaso těchto daní je totiž téměř nezávislé na hospodářském cyklu.

VYBÍHAL (1997, s. 16) uvádí i jiné důvody pro zachování transferových daní – např. menší životní náklady vyplývající z vlastnictví majetku, povinnost platit státu za klasickou ochranu majetku, ekonomické zvýhodnění vlastníků při kapitalizaci.

GRŮŇ (2009, s. 152 - 153) zdůrazňuje redistribuční funkci transferových daní. Ty totiž snižují koncentraci majetku (bohatství), a tím zmenšují i nerovnosti mezi jednotlivými subjekty. Dále zmiňuje funkci stimulační, kdy transferové daně nutí poplatníky, aby získávali prostředky na jejich zaplacení.

Funkce redistribuční a stimulační jsou však oslabeny, protože existuje spousta daňových osvobození.

S funkcemi daně z převodu nemovitostí souvisí nález Ústavního soudu k ústavnosti daně z převodu nemovitostí ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1. Jsou zde vyjádření Nejvyššího správního soudu a Ministerstva financí k regulativní, redistribuční, alokační a stabilizační funkci daně z převodu nemovitostí.

NSS tvrdí, že regulativní funkce je vyloučena. Jakkoliv vysoká daň z převodu nemovitostí zvyšuje jejich cenu a toto státem vyvolané zvýšení ceny nemovitostí vede k omezení jejich trhu. Ministerstvo financí naopak regulativní funkci spatřuje v tom, že výše daňového zatížení je odvozena od hodnoty majetku, a tudíž dochází ke zmírnění rozdílů mezi důchody jednotlivých subjektů. (nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1, odst. 10 a 19)

Podle NSS nemá daň z převodu nemovitostí ani redistribuční funkci. Zdůvodňuje to tím, že touto daní nejsou zatěžovány jen "luxusní" nemovitosti, a proto nedochází ke snižování sociálních nerovností. Naproti tomu Ministerstvo financí tvrdí, že redistribuční funkce daně z převodu nemovitostí spočívá v přerozdělení finančních prostředků od vlastníků nemovitostí směrem k nevlastníkům. (nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1, odst. 10 a 19)

V neposlední řadě se také Ministerstvo vyjadřuje ke stabilizační funkci. Tuto funkci podle Ministerstva nemá daň z převodu nemovitostí automaticky, ale může jí dosáhnout vlivem rozhodnutí legislativního orgánu o úpravách sazby nebo osvobození s ohledem na cyklické výkyvy v ekonomice. (nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1, odst. 10 a 19)

3.3 Daňové zásady

Daňové principy vyjadřují požadavky kladené na správný daňový systém. V historii se měnily podle názorů filosofů a ekonomů. Je jasné, že antičtí filosofové měli jiná očekávání a požadavky než současní ekonomové. (HAMERNÍKOVÁ, MAAYTOVÁ a kol., 2010, s. 126)

Od dob Adama Smithe se základní požadavky nezměnily. V jeho daňových zákonech můžeme nalézt základní čtyři zásady – spravedlnost (rovnost), efektivnost, právní perfektnost (přesnost) a pohodlnost platby. (SMITH, 1925, s. 351 - 354)

V současné době se v literatuře objevují i jiné daňové principy. Mezi nejčastěji zmiňované patří např. princip daňové výtěžnosti, pružnosti, jednoduchosti výběru, daňové jistoty, politické průhlednosti, harmonizace s Evropskou unií apod. (HAMERNÍKOVÁ, MAAAYTOVÁ a kol., 2010, s. 126)

Princip efektivnosti znamená, že by daně neměly způsobovat distorze ani v cenách ani v užitku. Distorze totiž vede poplatníky k substituci zdaněného zboží či služby za jiné, nezdaněné. Daně by rovněž neměly způsobovat nepřiměřené administrativní náklady. Daně nemají narušovat pracovní úsilí lidí, jejich ochotu spořit a ochotu přijímat podnikatelská rizika. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 42-43)

Požadavek spravedlnosti znamená, že daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké přináší tržní mechanismus. Spravedlnost lze členit na horizontální a vertikální. Princip horizontální představuje požadavek, aby poplatníci, kteří jsou na tom stejně, měli stejnou daňovou povinnost. A princip vertikální spravedlnosti vyjadřuje, že ten, kdo je na tom lépe, by měl platit větší daň. (HAMERNÍKOVÁ, MAAAYTOVÁ a kol., 2010, s. 129)

3.4 Daňová efektivnost

Výběr daní je spojen s dodatečnými náklady. Zásada efektivnosti znamená, že by tyto náklady měly být co nejmenší. SMITH (1925, s. 353) uvádí, že by měla být každá daň vytvořena tak, aby lidé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.

Daňová teorie podle KUBÁTOVÉ (2010, s. 44) rozlišuje dva druhy nákladů spojených s daňovým systémem:

- administrativní náklady – přímé a nepřímé,
- nadměrné břemeno daně (ztrátu mrtvé váhy).

3.4.1 Administrativní náklady

Administrativní náklady lze rozdělit na náklady vznikající veřejnému sektoru (přímé administrativní náklady) a na náklady, které nese soukromý sektor (nepřímé administrativní náklady).

Podle KUBÁTOVÉ (2010, s. 45) lze mezi přímé náklady zahrnout výdaje orgánů daňové i jiné správy na vedení evidence poplatníků, na výběr daní, na kontrolu této oblasti, na získávání statistických údajů apod. Tyto náklady jsou snadno zjistitelné, protože jednotlivé položky musí instituce evidovat.

Přímé náklady se zvyšují s rostoucí složitostí daňového systému, se zvětšujícím se počtem daní apod. Správní náklady mají někdy tendenci narůstat, protože v této oblasti není zajištěna alokace zdrojů trhem. Na druhou stranu veřejný sektor zajišťuje výhodu z rozsahu. Pokud bude některá činnost zajištěna např. finančním úřadem, bude to levnější, než kdyby úkony měli provádět poplatníci individuálně. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 45)

Náklady vlády lze podle PUDILA a kol. (2004, s. 7-13) rozdělit na ty, které jsou obdobné u všech daní a na ty, které jsou specifické pro jednotlivé skupiny daní. U všech daní vznikají administrativní náklady spojené s legislativním procesem (podání návrhu zákona, jeho projednání a schválení), s vytvářením metodického, technického a personálního zázemí, s vyhledáváním daňových subjektů, které podléhají zdanění, s vyměřováním daně a s jejich vymáháním. Specifické administrativní náklady vznikají u osobních důchodových daní, u zdanění důchodů firem, u pojistného a daní z mezd, u majetkových daní, u všeobecných daní ze spotřeby, u selektivní daně ze spotřeby a u zdanění dovozů a vývozů zboží a služeb.

Poplatníci nesou nepřímé náklady. Jsou to peníze a čas, které vynaložili na vedení daňového účetnictví, na daňové poradce, na podávání daňových přiznání apod. Nepřímé (vyvolané) náklady nelze tak snadno kvantifikovat, protože nejsou ve většině případů statisticky vykazovány. (HAMERNÍKOVÁ, MAAYTOVÁ a kol., 2010, s. 135)

I tyto náklady rostou se složitostí daně. Někdy dochází ke stejné změně u přímých a nepřímých nákladů (např. u zavedení nové daňové sazby), někdy nepřímé náklady rostou, když přímé klesají a naopak. K tomuto jevu dochází zvláště v těch případech, kdy jeden sektor přenáší povinnosti na druhý. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 46)

„Protože vyvolané náklady nejsou dostatečně transparentní, dochází často k jejich podceňování ze strany státní správy a může se stát, že překročí únosnou mez. Dalším důvodem proti přesouvání nákladů na soukromý sektor je regresivita administrativních

nákladů vzhledem k velikosti daňového základu a též důchodu poplatníka.“ (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 46)

3.4.2 Nadměrné břemeno daně

Vedle administrativních nákladů existují ještě náklady na distorze, které snižují efektivnost ekonomiky. Zavedení nové daně vyvolá změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitečích. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 47)

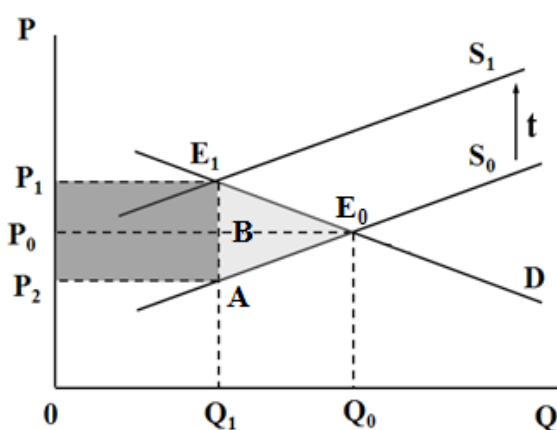
Každá změna v daních má vliv na chování lidí. Jednotlivci se snaží docílit co největšího užitku a co možná nejnižšího daňového zatížení. Proto po zdanění provedou substituci zdaněného zboží jiným, budou nabízet svou práci v jiné profesi apod. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 47). Nadměrné břemeno tudíž představuje ztrátu tzv. přebytku kupujících a prodávajících, který byl spojen s transakcemi, k nimž v důsledku daňové povinnosti nedojde. (PUDIL a kol., 2004, s. 106)

„Jediná daň, která nepřináší nadměrné břemeno, je daň paušální, protože poplatník jí nemůže svým chováním ovlivnit. Daň paušální je tedy nedistorzní a nevyvolává substituci.“ (PUDIL a kol., 2004, s. 106)

Někteří autoři v této souvislosti ale poznamenávají, že v současné situaci volného pohybu osob, se mohou poplatníci vyhnout i paušální dani. (KUBÁTOVÁ 2010, s. 48)

Každá daň má obecně dva efekty – důchodový a substituční. Důchodový efekt představuje transfer části důchodu od subjektu do veřejného sektoru. Rozsah tohoto efektu závisí na výši daně. Substituční efekt pak vyplývá ze substituce provedené poplatníkem v důsledku daně. Pokud se mění mezní užitky ze spotřebovávaného zboží, z volného času apod., poplatník změní své preference. Tento substituční efekt vede ke ztrátě mrtvé váhy, která je tím větší, čím je větší substituční efekt. Plátce provádí substituci na základě komparace mezního užitku a mezního nákladu. Z toho vyplývá, že substituční efekt roste s růstem mezní sazby daně – poplatník např. zjistí, že získání další jednotky zboží je dražší v důsledku daně, tak použije peněžní částku na jiné zboží nebo na úspory. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 48)

Graf č. 1 - Nadměrné daňové břemeno



Zdroj: Vlastní zpracování - údaje převzaty z KUBÁTOVÁ (2010, s. 49)

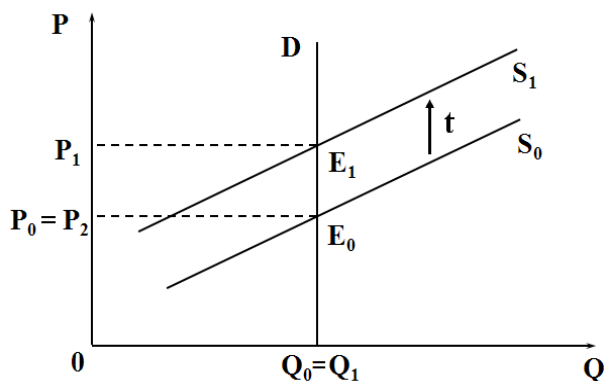
Tento graf zobrazuje rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu zboží před zdaněním (E_0) a po zavedení specifické daně výrobci t (E_1). Výrobce byl původně ochoten nabízet zboží za cenu P_0 , po zdanění zvýší cenu na P_1 (P_0+t). Z tržní ceny P_1 musí ale výrobce zaplatit daň t , takže čistá cena pro něj bude pouze P_2 . Z grafu lze vyčíst daňový výnos pro stát – obdélník $P_2AE_1P_1$. Nicméně společenský efekt je nulový, protože dojde ke zmenšení přebytku spotřebitele (E_1E_0B) a výrobce (E_0BA). Tento celý trojúhelník (AE_0E_1) znamená ztrátu mrtvé váhy (nadměrné daňové břemeno). Pokles množství z Q_0 na Q_1 způsobuje úbytek obchodů, které byly původně výhodné pro obě strany. Nyní se tyto obchody již neuskuteční a užitek z nich mizí. (KUBÁTOVÁ, 2010, s. 49 - 50)

Z grafu č. 1 lze vyčíst, že základna trojúhelníku (AE_0E_1) má velikost t . Následné zvýšení daně by mělo za následek i růst této základny, přičemž nově vzniklý trojúhelník by byl podobný původnímu. Z podobnosti trojúhelníku potom vyplývá, že pokud jsou jejich strany v poměru k , jejich obsahy jsou v poměru k^2 . Nadměrné daňové břemeno tedy roste se čtvercem růstu daně. (PUDIL a kol., 2004, s. 108)

Většinou i při nelineárních křivkách S a D poroste nadměrné daňové břemeno rychleji než daň. Dvě malé daně jsou tedy méně neefektivní než jedna velká. Čím více menších daní bude daňový systém obsahovat, tím lze očekávat menší daňové břemeno. Více druhů daní však vede k vyšším administrativním nákladům. (HAMERNÍKOVÁ, MAAYTOVÁ a kol., 2010, s. 131)

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

Graf č. 2 - Nadměrné daňové břemeno při nulové elasticitě poptávky



Zdroj: Vlastní zpracování - údaje převzaty z KUBÁTOVÁ (2010, s. 54)

Z výše uvedeného lze odvodit, na čem závisí velikost nadměrného daňového břemene – na elasticitě poptávky E_D a nabídky E_S a na velikosti daně t .

Velikost ztráty mrtvé váhy lze vypočítat. Způsob měření uvádí HYMAN (2010, p. 471 - 472) a vychází z grafu č. 1:

$$W = \frac{1}{2} t \Delta Q,$$

kde W je obsah trojúhelníku znázorňující ztrátu mrtvé váhy, t je daň a ΔQ je změna objemu obchodů kvůli zdanění.

Jednotkovou daň t , lze vyjádřit jako rozdíl mezi cenou zaplacenou nakupujícím a čistou cenou, kterou obdrží prodávající:

$$t = P_1 - P_2.$$

Cenová elasticita nabídky a poptávky pro cenu P_0 a množství Q_0 je:

$$E_S = \frac{\Delta Q/Q_0}{(P_2 - P_0)/P_0},$$

$$E_D = \frac{\Delta Q/Q_0}{(P_1 - P_0)/P_0},$$

kde lze vyjádřit:

$$\Delta P_2 = P_2 - P_0,$$

$$\Delta P_1 = P_1 - P_0.$$

Po zavedení daně cena pro nakupující vzroste, zatímco pro prodávající cena, kterou získají po odvedení daně, klesne.

Rovnice vyjadřující elasticitu se následně řeší pro P_1 a P_2 :

$$P_1 = \frac{\Delta Q P_0}{Q_0 E_D} + P_0,$$

$$P_2 = \frac{\Delta Q P_0}{Q_0 E_S} + P_0.$$

Daň se nakonec vyjádří jako rozdíl mezi těmito cenami a po úpravě vznikne:

$$W = \frac{1}{2} t^2 \frac{Q_0}{P_0} * \frac{E_S E_D}{E_S - E_D}.$$

3.5 Vývoj transferových daní na našem území 1918 - 1992

Historie transferových daní je rozsáhlá. Cílem této kapitoly je ale pouze nastínění jejich vývoje od vzniku Československa až po vydání zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Československo vzniklo 28. 10. 1918 zákonem č. 11/1918 Sb. o zřízení samostatného státu československého. Tento zákon ustanovil prozatímní zachování dosavadních zemských a říšských zákonů.

První úpravu transferových daní v takové podobě, jak je známe dnes, nalezneme v zákoně č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení. Tento předpis upravoval nabytí majetku následkem úmrtí (daň dědická) a úplné nebo částečné bezplatné nabytí majetku mezi živými (daň darovací). Poslední transferová daň, daň z převodu nemovitostí, byla

upravena zákonem č. 74/1901 ř. z., o poplatcích z převodu jmění. (ANDRLÍK, 2010, s. 32)

Oba výše uvedené zákony platily až do roku 1957, kdy byly zrušeny zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. Podle § 1 měl tento zákon zajistit sjednocení a zjednodušení předpisů o zpoplatnění dědictví, darování a úplatných převodů nemovitostí a měl vést ke zhospodárnění administrativní práce při zpoplatňování. Byly zavedeny notářské poplatky, a to z dědictví, z darování, z převodu nemovitostí a za úkony.

Předpis z roku 1957 byl zrušen zákonem č. 24/1964 Sb. o notářských poplatcích. Podle § 1 se vybíraly notářské poplatky za činnost státních notářství (notářské poplatky za úkony), za bezúplatné nabytí majetku úmrtím občana (notářské poplatky z dědictví), z úplatného převodu vlastnictví k nemovitostem (notářské poplatky z převodu nemovitostí) a v neposlední řadě za bezúplatné nabytí majetku převodem (notářské poplatky z darování). Všechny uvedené poplatky byly vyměřovány státním notářstvím.

Poslední právní úpravou transferových daní v tomto období byl zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, jenž zrušil předcházející zákon. Notářské poplatky se vybíraly za činnost státních notářství (notářské poplatky za úkony), za bezúplatné nabytí majetku úmrtím občana (notářské poplatky z dědictví), z úplatného převodu nebo úplatného přechodu vlastnictví k nemovitostem, z úplatného přechodu práva osobního užívání pozemku (notářské poplatky z převodu nebo přechodu nemovitostí) a za bezúplatné nabytí majetku (notářské poplatky z darování). Poplatky byly opět vyměřovány státním notářstvím.

3.6 Současná legislativní úprava transferových daní v ČR

V současnosti jsou transferové daně upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. ZDDPN nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1993.

Při aplikování ZDDPN se v některých případech musí subsidiárně použít jiné zákony (např. zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník nebo zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník).

Samotný ZDDPN se dělí na tři části, kdy první z nich se dále člení na tři oddíly podle druhu daně. Část druhá obsahuje ustanovení společná a třetí poslední část klasicky zahrnuje ustanovení přechodná a závěrečná.

3.6.1 Daň dědická

Daň dědická je první z transferových daní, která je upravena ZDDPN. Dle § 2 ZDDPN je poplatníkem dědic, který nabytí dědictví (nebo jeho část) ze závěti, ze zákona, nebo z obou těchto důvodů. Z obou důvodů se nabude dědictví na základě rozhodnutí příslušného orgánu. § 462 ObčZ upravuje situaci, kdy dědictví nenabude žádný dědic. V takovém případě dědictví propadne státu.

ZDDPN v § 3 odst. 1 definuje předmět daně dědické jako nabytí majetku děděním. Do majetku tento zákon zahrnuje nemovitosti (věci nemovité, byty a nebytové prostory) a movitý majetek (byty a nebytové prostory, věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty).

Pro stanovení předmětu je podle § 3 odst. 2 a 3 ZDDPN důležité státní občanství a trvalý pobyt zůstavitele v den jeho smrti. Z nemovitostí, které se nacházejí na území ČR, se vybere daň bez ohledu na státní občanství nebo pobyt zůstavitele (z nemovitostí nacházejících se v cizině se daň nevybírání). Pokud byl zůstavitel občanem ČR a zároveň měl trvalý pobyt na našem území, vztahuje se daň na veškerý jeho movitý majetek v tuzemsku i cizině. Jestliže však zůstavitel nebyl občanem ČR nebo neměl na jejím území trvalý pobyt, vztahuje se daň pouze na movitý majetek v tuzemsku.

V § 4 ZDDPN je upraven základ daně dědické, který se podle § 17 ZDDPN zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. Základem je cena majetku (určená v dědickém řízení) nabytého jednotlivým dědicem snížená o

- prokázané dluhy zůstavitele, které přešly na dědice,
- cenu majetku osvobozeného od daně dědické,
- přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- odměnu a výdaje pověřeného notáře k úkonům v řízení o dědictví,
- cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví,

- dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině, pokud je tento majetek zároveň předmětem daně dědické v tuzemsku.

Prokázané dluhy, náklady spojené s pohřbem, odměna a hotové výdaje notáře a dědická dávka se od ceny majetku odečtou ve výši odpovídající poměru dědicem zděděného neosvobozeného majetku k celkové hodnotě majetku nabytého jednotlivým dědicem. Výše těchto dluhů a výdajů se vypočte na celé Kč bez zaokrouhlení. Cena jiných povinností se vztahuje jen na určitou část dědictví, proto se odečte pouze od této části (§ 4 odst. 2 ZDDPN).

Podle § 470 odst. 1 ObčZ přechází na dědice i zůstavitelovy dluhy. Dědic za ně ale odpovídá jen do výše zděděného majetku. Dědictví může dědic odmítnout do jednoho měsíce ode dne, kdy byl soudem na toto právo upozorněn. Odmítnutí musí být učiněno ústně před soudem anebo musí být zasláno soudu písemně. (§ 463 – 464 ObčZ)

Ve druhé části ZDDPN jsou ustanovení společná pro všechny tři transferové daně. V § 11 ZDDPN jsou pro účel stanovení daně poplatníci rozděleni do tří skupin podle vztahu k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci):

- Do první skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Stupeň příbuzenství dvou osob upravuje ObčZ § 117 – v řadě přímé pochází jedna osoba od druhé, v řadě pobočné pak obě od nejbližšího společného předka.
- Do druhé skupiny spadají příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety. Tento výčet je taxativní, nelze jej tudíž rozšířit na další příbuzné v pobočné řadě. Do této kategorie dále spadají manželé dětí, 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 třetí, poslední skupiny, patří ostatní fyzické osoby a právnické osoby.

Rozdělení poplatníků do výše uvedených skupin má vliv na určení výše sazby daně a na osvobození od daně. Sazby daně dědické a darovací jsou klouzavě progresivní. (ŠIROKÝ a kol., 2008, s. 167)

Zajímavostí je, že ZDDPN upravuje v § 12 - 13 sazbu daně i pro osoby zařazené do první a druhé skupiny, ačkoliv jsou obě podle § 19 odst. 1 od daně osvobozeny.

Tabulka č. 1 - Sazby daně dědické a darovací u osob zařazených do III. skupiny

Základ daně		Sazba daně
Přes Kč	Do Kč	
0	1 000 000	7%
1 000 000	2 000 000	70 000Kč a 9 % ze základu přesahujícího 1 000 000 Kč
2 000 000	5 000 000	160 000Kč a 12 % ze základu přesahujícího 2 000 000 Kč
5 000 000	7 000 000	520 000Kč a 15 % ze základu přesahujícího 5 000 000 Kč
7 000 000	10 000 000	820 000Kč a 18 % ze základu přesahujícího 7 000 000 Kč
10 000 000	20 000 000	1 360 000Kč a 21 % ze základu přesahujícího 10 000 000 Kč
20 000 000	30 000 000	3 460 000Kč a 25 % ze základu přesahujícího 20 000 000 Kč
30 000 000	40 000 000	5 960 000Kč a 30 % ze základu přesahujícího 30 000 000 Kč
40 000 000	50 000 000	8 960 000Kč a 35 % ze základu přesahujícího 40 000 000 Kč
50 000 000	a více	12 460 000Kč a 40 % ze základu přesahujícího 50 000 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování - údaje převzaty z § 14 odst. 1 ZDDPN

Při výpočtu daně dědické se výsledná částka, na rozdíl od daně darovací, vynásobí koeficientem 0,5. (§ 12 odst. 2 ZDDPN)

Zákonná právní úprava zná mnoho nároků na osvobození od daně dědické. Mohou se dělit na osvobození věcná a osvobození osobní. Jednotlivé nároky jsou zapracovány v ustanoveních § 19 a § 20 ZDDPN. Nejrozsáhlejší je již zmiňované osvobození nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Tito dědicové nemusí podávat ani daňové přiznání. (KOUTNÁ, 2008, s. 50)

Dalším osvobozením je podle § 19 odst. 3 ZDDPN nabytí movitých věcí osobní potřeby u fyzických osob (pokud nebyly po dobu 1 roku před nabytím součástí obchodního majetku zůstavitele), včetně podílů dědiců vyplácených z tohoto majetku a podílů odvozených ze společného jmění manželů zaniklého v důsledku úmrtí jednoho z nich, pokud cena tohoto majetku nepřevyšuje 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka. Pokud dojde k převýšení, daň je vybrána pouze z té části ceny movitých věcí nebo podílu na těchto věcech, která uvedenou částku převyšuje.

Výše uvedené ustanovení se uplatní i u převodu vkladů na účtech u bank (s výjimkou vkladů na účtech zřízených pro podnikatelské účely), u peněžních prostředků v české nebo cizí měně a u cenných papírů, včetně podílů dědiců vyplácených z tohoto majetku

a u podílů odvozených ze společného jmění manželů zaniklého v důsledku úmrtí jednoho z nich. (§ 19 odst. 3 ZDDPN)

Osvobozeno je dále podle § 19 odst. 6 ZDDPN nabytí movitého majetku, pokud zůstavitel byl zástupcem cizího státu pověřeným v České republice, příslušníkem jeho rodiny žijícím s ním ve společné domácnosti, nebo jinou osobou, které příslušely diplomatické výsady a imunity a která nebyla občanem České republiky, je-li zaručena vzájemnost.

„Od daně dědické jsou taktéž osvobozena nabytí majetku subjekty, které se určitým způsobem podílejí na veřejném životě, slouží charitativním aktivitám nebo jsou jinak veřejně prospěšné.“ (RADVAN, 2008, s. 332)

Jestliže zůstavitel podal návrh na odškodnění (např. podle zákona č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem) a do jeho smrti nebylo soudem pravomocně rozhodnuto, pak je od daně tento nárok osvobozen. (§ 20 odst. 5 ZDDPN)

Daň dědická se dále nevybírání při vydání majetku např. podle zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd. (§ 20 odst. 9 ZDDPN)

V neposlední řadě je od daně dědické osvobozeno podle § 20 odst. 12 ZDDPN první bezúplatné nabytí majetkového podílu stanoveného § 7 odst. 4 a částí třetí zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, mezi osobami blízkými. Osobou blízkou je podle § 116 ObčZ příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel, partner.

Poplatník je povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické do 30 dnů ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, kterým bylo skončeno dědické řízení. (§ 21 odst. 2 ZDDPN)

3.6.2 Daň darovací

Daň darovací má obdobnou právní úpravu jako daň dědická. U daně darovací se rovněž jedná o bezúplatný převod majetku, ale odlišnost spočívá v tom, že jde o převod majetku mezi živými.

Poplatníkem daně darovací je podle § 5 ZDDPN obecně nabyvatel. K výjimce dochází v případě, že dárce je osoba s trvalým pobytem nebo sídlem v tuzemsku a nabyvatelem je osoba s trvalým pobytem nebo sídlem v cizině. V tomto případě je poplatníkem daně darovací vždy dárce. Pokud není dárce poplatníkem, je ručitelem. Ručení je upraveno v § 171 daňového řádu.

Podle § 6 odst. 1 ZDDPN je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku právním úkonem (typicky darovací smlouvou) nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací se rozumí movitý a nemovitý majetek a jiný majetkový prospěch. Majetkovým prospěchem může být např. bezúročná půjčka, prominutí dluhu, výpůjčka, bezúplatné potupení pohledávky či bezúplatné zřízení věcného břemene. (RADVAN, 2007, s. 200)

Jestliže dojde ke zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví a spoluvlastník nabude bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu před zrušením nebo vypořádáním, pak tato částka nad hodnotu podílu bude předmětem daně darovací. (§ 6 odst. 5 ZDDPN)

V případě nabytí nebo poskytnutí movitého majetku či majetkového prospěchu na území ČR, stane se předmětem daně darovací veškeré jeho nabytí bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce či nabyvatele. Byl-li však movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch poskytnut a nabyt mimo území ČR, předmětem daně darovací pak bude nabytí, jen pokud je nabyvatelem nebo dárce fyzická osoba, která je občanem České republiky a má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnická osoba, která má sídlo v tuzemsku. (§ 6 odst. 2 a 3 ZDDPN)

Předchozí ustanovení lze podle § 6 odst. 7 ZDDPN modifikovat mezinárodní smlouvou. To je logické, protože kdyby měla země X stejnou právní úpravu jako ČR mohlo by dojít ke zdanění transferu v obou zemích. Např. pokud k darování dojde na území státu X a obdarovaným bude občan ČR, musel by občan ČR zaplatit daň v zemi X i v ČR.

Je-li předmětem daně darovací nemovitost, použije se stejné ustanovení jako u daně dědické. V § 6 odst. 4 ZDDPN jsou také vymezeny případy, které nejsou předmětem daně darovací. Jsou to např.:

- plnění nebo převody na základě povinnosti stanovené právním předpisem,
- důchody vyplácené na základě smlouvy o důchodu (touto smlouvou se podle § 842 ObčZ zakládá někomu právo na vyplácení určitého důchodu na dobu neurčitou),
- nabytí majetku, která jsou předmětem daně z příjmů nebo nabytí majetku, která jsou předmětem daně dědické,
- dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů,
- prostředky poskytované z rozpočtu Evropské unie nebo z Národního fondu.

Základem daně darovací je podle § 7 odst. 1 ZDDPN cena majetku, která je snižena o prokázané dluhy a náklady na jiné povinnosti, které se váží k předmětu daně, dále o cenu majetku osvobozeného od daně darovací a nakonec o clo a daně zaplacené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny. Ustanovení o odečtení poměrné části dluhů připadající na majetek, který není od daně osvobozen, platí u daně darovací obdobně jako u daně dědické.

Cena majetku musí být zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů ke dni nabytí majetku. Pokud je předmětem daně majetkový prospěch, jehož obsahem je opětující se plnění, je touto cenou pětinasobek ceny ročního plnění. V případě, že předmětem daně je bezúplatné nabytí majetkové hodnoty spojené s převodem členských práv a povinností v bytovém družstvu, je cenou majetku cena obvyklá. (§ 7 odst. 2 ZDDPN)

Pokud nabyvatel obdržel od stejné osoby několik darů v průběhu dvou let, jejich hodnota se sčítá a teprve výsledek se stává základem daně. (§ 7 odst. 3 ZDDPN)

Základ daně se opět zaokrouhluje podle § 17 ZDDPN na celé stokoruny nahoru. Sazba daně se stanovuje v souladu s ustanovením § 11 – 14 a § 19 ZDDPN stejně jako u daně dědické. Jediným rozdílem je, že se nepoužije koeficient 0,5. Daň darovací je tak dvakrát vyšší než dědická.

Osvobození od daně darovací jsou rozsáhlá a ve většině případů jsou obdobná jako u daně dědické. Budou uvedena pouze některá, ostatní osvobození jsou upravena § 20 ZDDPN.

Osoby zařazené do první a druhé skupiny jsou podle § 19 odst. 3 ZDDPN při bezúplatném nabytí majetku od daně osvobozeny. Osoby, které spadají do třetí skupiny, jsou osvobozeny podle § 19 odst. 4 ZDDPN při nabytí movitých věcí osobní potřeby, pokud po dobu 1 roku před nabytím nebyly součástí obchodního majetku dárce a pokud cena tohoto majetku nepřevyšuje u 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka. Daň darovací se vybere jen z té části majetku, která převyšuje 20 000 Kč.

Dále jsou osvobozeny převody vkladů na účtech u bank (kromě vkladů na účtech zřízených pro podnikatelské účely), peněžních prostředků a cenných papírů, pokud úhrnná částka všech těchto hodnot nepřesahuje 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka. Daň se opět odvádí jen z té části, která převyšuje uvedenou částku. (§ 19 odst. 4 ZDDPN)

Daň se také neodvádí při nabytí majetkového prospěchu nabytého smlouvou o výpůjčce uzavřené mezi vlastníkem pozemku a bytovým družstvem nebo vlastníkem jednotky při úpravě práva k pozemku podle zákona č. 72/1994 Sb. o vlastnictví bytů. A v neposlední řadě je osvobozeno příležitostné bezúplatné nabytí movitého majetku a jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřevýšila částku 3 000 Kč. (§ 19 odst. 4 ZDDPN)

Podle § 21 odst. 2 ZDDPN je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani darovací do 30 dnů ode dne, kdy došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu nebo byl poskytnut movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch do ciziny.

Dále má poplatník povinnost podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne doručení smlouvy o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti nebo o bezúplatném zřízení práva, které odpovídá věcnému břemeni nebo pokud smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti nabyla účinnosti. (§ 21 odst. 2 ZDDPN)

3.6.3 Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí se od daně dědické a darovací liší v tom, že se jedná o úplatný transfer nemovitostí. V § 8 odst. 1 a 2 ZDDPN je vymezen poplatník daně z převodu nemovitostí. Mohou nastat tyto situace:

- poplatníkem je převodce a nabyvatel je ručitelem,

- poplatníkem je nabyvatel, pokud dojde k nabytí nemovitosti výkonem rozhodnutí nebo exekucí (např. podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů.), vyvlastněním, vydržením, v insolventním řízení po rozhodnutí o úpadku, ve veřejné dražbě nebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva,
- jde-li o výměnu nemovitostí, poplatníkem je převodce a zároveň i nabyvatel,
- pokud jde o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, platí každý z manželů daň samostatně a jejich podíly jsou stejné,
- co se týče podílových spoluvlastníků, každý z nich je také samostatným poplatníkem, ale velikost daně závisí na velikosti jejich podílu.

Podle § 9 odst. 1 a 5 ZDDPN dani z převodu nemovitostí podléhá úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem nacházejících se na území ČR.

Dojde-li ke zrušení a následnému vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně také převod nebo přechod podílu či části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Za podíl spoluvlastníka se pak pro účely daně považuje souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání. (§ 9 odst. 1 ZDDPN)

Dani bude podléhat úplatný převod vlastnictví k nemovitostem i v těch případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy, dále se bude zdaňovat převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva a v souvislosti s postoupením pohledávky přechod vlastnictví k nemovitostem. (§ 9 odst. 2 ZDDPN)

Existují případy, kdy si subjekty nemovitosti vzájemně vyměňují. V tomto případě se považují převody za jeden a daň se pak vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu by byla daň vyšší. (§ 9 odst. 2 ZDDPN)

Jestliže ale dojde k převodu dvěma kupními smlouvami, předmětem daně se stanou obě nemovitosti samostatně – ustanovení § 9 odst. 2 ZDDPN se neuplatní. Pro poplatníky je tedy příznivější použití směnné smlouvy. (PELC, 2009, s. 44)

Pokud dojde k přechodu vlastnictví (na základě rozhodnutí úřadu o vyvlastnění) k vyvlastňované nemovitosti a k nemovitosti, která je poskytnuta místo náhrady

v penězích, považují se opět tyto přechody za jeden a daň se vybere z přechodu nemovitosti z vlastnictví vyvlastňovaného. (§ 9 odst. 4 ZDDPN)

Nabývání vlastnictví je upraveno ObčZ. Nemovitost lze nabýt smlouvou nebo na základě jiných právních skutečností. V prvním případě se nabývá vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem. Pokud nemovitost není předmětem evidence v katastru nemovitostí, nabývá se vlastnictví okamžikem účinnosti smlouvy. (§ 132 a 133 ObčZ)

Jiné právní skutečnosti, na základě kterých se nabývá vlastnictví k nemovitostem, upravuje §132 odst. 2 ObčZ. Jde o rozhodnutí státního orgánu nebo o vydržení. Nabývá-li se vlastnictví rozhodnutím státního orgánu, nabývá se dnem v něm určeným, a pokud není určen, tak dnem právní moci rozhodnutí. V § 134 ObčZ je upraven institut vydržení - oprávněný držitel se stává vlastníkem věci, jestliže ji má v držbě nepřetržitě deset let.

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

Základem daně je také cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, jenž je platná v den nabytí nemovitosti smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci nebo v den nabytí nemovitosti na základě písemné smlouvy o zajišťovacím převodu práva anebo v souvislosti s postoupením pohledávky. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

V případě nabytí nemovitosti vydržením je základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, platná v den sepsání osvědčení o vydržení nebo právní moci rozhodnutí soudu o vydržení. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

Smluvní cena je základem daně ve dvou případech. Za prvé, pokud se jedná o převod nemovitosti na základě dvoustranného právního úkonu a cena sjednaná je vyšší, než cena zjištěná podle zákona oceňování majetku. Za druhé, jde-li o převod nemovitosti z vlastnictví nebo do vlastnictví územního samosprávného celku. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

Dále je v § 10 odst. 1 ZDDPN uvedeno, že základem daně je cena dosažená vydražením v případě vydražení nemovitosti při exekuci, při výkonu rozhodnutí nebo ve veřejné dražbě. Cena, které bylo skutečně dosaženo, je základem daně i v případě, že dojde

k prodeji nemovitosti mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení při zpeněžení majetkové podstaty v konkursu nebo při oddlužení.

Jestliže dojde k vyvlastnění, je základem daně i výše náhrady za vyvlastnění, jenž je stanovena v rozhodnutí úřadu, který vyvlastnění provádí. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví se musí rozlišovat, zda k němu došlo rozhodnutím soudu nebo dohodou. V prvním případě je základem daně náhrada nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem. Ve druhém případě je základem rozdíl zjištěných (podle zákona o oceňování majetku) a sjednaných cen před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po jeho zrušení a vypořádání. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

Nakonec se § 10 odst. 1 ZDDPN zabývá vkladem nemovitostí do společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. ZDDPN odkazuje na ustanovení § 59 odst. 3 ObZ, kdy základem daně je hodnota určená posudkem znalce, jenž je nezávislým na společnosti a je jmenovaným soudem.

Zákonem č. 215/2009 Sb. a zákonem č. 351/2011 Sb. došlo k novelizaci ObZ a tím zároveň i ZDDPN. § 59a odst. 2 a 3 ObZ tak vymezuje výjimky z povinnosti oceňovat nepeněžitý vklad znalcem při zvyšování základního kapitálu. Rozhodne-li tak statutární orgán společnosti, základem daně může být hodnota určená obecně uznávaným nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování ne déle než 6 měsíců před splacením vkladu nebo reálná hodnota vykázaná v účetní závěrce za předcházející účetní období před valnou hromadou rozhodující o vkladu, pokud byla ověřena auditorem bez výhrad.

Základ daně se stejně jako u daně dědické a darovací zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. (§ 17 ZDDPN)

Daň z převodu nemovitostí má od roku 1994 jedinou sazbu daně, v letech 1994 – 2003 činila 5 %, v letech 2004 - 2012 3 %, a v současnosti je 4%. (§ 15 ZDDPN)

Stejně jako u předcházejících dvou transferových daní, i u daně z převodu nemovitostí upravuje ZDDPN řadu osvobození, která jsou obsažena v ustanovení § 20 ZDDPN. Níže jsou uvedena některá z nich.

Podpora soukromého podnikání je zřejmá z § 20 odst. 6 ZDDPN. Osvobozeny jsou vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva. Vklad nemovitosti není osvobozen, pokud do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka nebo člena. Toto ustanovení se nepoužije v případě úmrtí společníka a v případě navrácení nemovitosti společníkovi. Zánik účasti nebo členství do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně.

Osvobozeny jsou i převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně. (§ 20 odst. 6 ZDDPN)

§ 20 odst. 6 ZDDPN také upravuje nejčastěji uplatňována osvobození, která se uplatní, pokud je převodcem fyzická nebo právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností nebo jejich předmětem činnosti (musí se jednat o výstavbu nebo prodej staveb a bytů), anebo je-li převodcem obec. Jsou to osvobození vztahující se k prvnímu úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví:

- k nové stavbě, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, k dokončené nové stavbě nebo k rozestavěné nové stavbě, pokud stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,
- k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

Poplatník má podle § 21 odst. 2 ZDDPN povinnost podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém:

- došlo k zapsání vkladu práva do katastru nemovitostí,
- nabyla účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí nebo nabyla účinnosti smlouva o postoupení pohledávky,
- nabylo právní moci rozhodnutí (např. o příklepu) nebo byla daňovému subjektu doručena jiná listina, kterou se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti.

Součástí daňového přiznání musí být znalecký posudek ceny nemovitosti podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Posudek se nevyžaduje, jestliže je převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti zcela osvobozen nebo v případě převodu či přechodu vlastnictví k pozemku bez stavby a bez trvalého porostu. (§ 21 odst. 4 ZDDPN)

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Daně patří mezi nejvýznamnější příjmové položky veřejných rozpočtů. V souvislosti s jejich naplňováním se v současné době vedou o transferových daních ekonomické i politické diskuse. Následující část bakalářské práce je proto zaměřena na oblasti, které jsou důležité pro posouzení jejich významnosti v našem daňovém systému.

4.1 Kvantifikace transferových daní v České republice

Pro zhodnocení úlohy transferových daní je důležité znát jejich inkaso, výtěžnost a podíl na celkových daňových příjmech. Tato kapitola se zabývá kvantifikací daných ukazatelů na základě přístupných zdrojů; převážně je čerpáno z údajů České daňové správy (2012) a Celní správy České republiky (2012).

4.1.1 Inkaso transferových daní v ČR

Výběr daní v České republice zabezpečuje soustava finančních orgánů. V následující tabulce jsou zobrazeny příjmy státního rozpočtu, které plynuly z výběru transferových daní.

Tabulka č. 2 – Vývoj absolutního inkasa transferových daní v ČR (v mil. Kč)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Daň dědická	122	112	86	100	100	103	124
Daň darovací	413	475	601	648	818	510	604
Daň z převodu nemovitostí	5 439	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494	7 788
Celkem	5 974	6 421	7 858	8 773	10 379	8 107	8 516
Položka/rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Daň dědická	109	115	88	87	78	71	
Daň darovací	692	345	162	138	4 279	3 368	
Daň z převodu nemovitostí	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	
Celkem	10 575	10 410	8 059	7 678	11 719	11 100	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Česká daňová správa (2012, 2013)

Inkaso transferových daní jako celku od počátku sledovaného období vzrostlo o 5 126 mil. Kč (tj. o 85,8 %). Z tabulky č. 2 vyplývá, že největší podíl na celkovém inkasu transferových daní má daň z převodu nemovitostí (v průměru 90,4 %). V letech 2000 – 2008 vykazovalo inkaso rostoucí tendenci s výjimkou roku 2005. Důvodem tohoto propadu je dle České daňové správy (2012) změna ZDDPN s účinností od 1. 1. 2004. Tato změna přinesla úpravu systému vyměrování a placení daně

z převodu nemovitostí, kdy daňový subjekt má povinnost platit daň v termínu pro podání daňového přiznání, a snížení sazby této daně z 5 % na 3 %.

Trend od roku 2009 způsobuje současná hospodářská situace na trhu s nemovitostmi. Mezi významné činitele ovlivňující inkaso daně z převodu nemovitostí patří hodnota převáděných nemovitostí a četnost jejich převodů. Průměrná výše inkasa nejvýnosnější transferové daně ve sledovaném období činila 7 786 mil. Kč za rok.

Na celkovém inkasu transferových daní se nejméně podílí daň dědická (v průměru 1,23 %). Tento zanedbatelný příjem způsobují především rozsáhlá osvobození a uplatňování koeficientu 0,5 při výpočtu daňové povinnosti. Absolutní inkaso daně dědické ve sledovaném období 2000 - 2012 kleslo o 51 mil. Kč (tj. o 41,8 %). Pokud by nedošlo ke změně stávající právní úpravy daně dědické, lze očekávat obdobný trend i do budoucna z důvodů nízké frekvence dědění u osob zařazených do III. skupiny.

Průměrné inkaso daně darovací dosahuje 1 004,06 mil. Kč za rok. K výrazným propadům došlo v letech 2005 a 2008. V roce 2005 došlo k poklesu oproti roku 2004 o 308 mil. Kč (tj. o 37,7 %) a podle České daňové správy (2012) bylo příčinou snížení četnosti bezúplatných převodů nemovitostí. Novela ZDDPN č. 261/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008 osvobodila od daně bezúplatné nabytí majetku mezi osobami spadajícími do první a druhé skupiny, což způsobilo v roce 2008 propad o 347 mil. Kč oproti roku 2007. V roce 2011 došlo k prudkému nárůstu inkasa daně darovací (o 4 141 mil. Kč oproti roku 2010, tj. o 3000,7 %). Důvodem byla novela ZDDPN č. 402/2010 Sb., která rozšířila předmět daně darovací o bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů.

Pro úplnost je vývoj absolutního inkasa transferových daní v ČR doplněn tabulkou obsahující údaje o ročním tempu růstu konkrétních daní. Hodnoty jsou vypočítány pomocí vzorce:

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

kde G_x je tempo růstu inkasa konkrétní daně, x hodnota inkasa konkrétní daně v čase t a x_{t-1} hodnota inkasa konkrétní daně v čase $t-1$.

Tabulka č. 3 – Vývoj tempa růstu inkasa transferových daní v ČR (v %)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Daň dědická	-17,57	-8,20	-23,21	16,28	0,00	3,00	20,39
Daň darovací	1,98	15,01	26,53	7,82	26,23	-37,65	18,43
Daň z převodu nemovitostí	-13,27	7,26	22,92	11,91	17,89	-20,79	3,92
Položka/rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Daň dědická	-12,10	5,50	-23,48	-1,14	-10,34	- 8,97	
Daň darovací	14,57	-50,14	-53,04	-14,81	3000,72	- 21,29	
Daň z převodu nemovitostí	25,50	1,80	-21,52	-4,56	-1,22	4,05	

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 3 a z výše uvedeného vyplývá, že nejstabilnější z „trojdaně“ je ve sledovaném období inkaso daně dědické. Naopak výkyvy se objevují u daně z převodu nemovitostí a daně darovací.

U daně darovací došlo k největším odchylkám v letech 2005, 2008, 2009 a 2011. Toto kolísání bylo způsobeno především novelizacemi ZDDPN (v roce 2005 došlo k osvobození převodů vlastnického práva k bytům z družstevního do osobního vlastnictví, v letech 2008 a 2009 se projevilo již zmiňované rozšíření osvobození osob zařazených do II. skupiny a v roce 2011 byla enormní změna způsobena zdaněním emisních povolenek). Výkyvy u daně z převodu nemovitostí jsou ovlivněny především situací na trhu s nemovitostmi.

4.1.2 Výtěžnost transferových daní v ČR

Výtěžnost je ukazatelem úspěšnosti správců daně. V této podkapitole je kvantifikována u jednotlivých transferových daní a pro přehlednost je graficky zobrazena na souhrnném grafu. Lze ji vypočítat pomocí vzorce:

$$\text{výtěžnost} = \frac{\text{daňové inkaso}}{\text{daňová povinnost}} * 100 .$$

Tabulka č. 4 – Výtěžnost daně dědické v ČR

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daňové inkaso (v mil. Kč)	122	112	86	100	100	103
Daňová povinnost (v mil. Kč)	124	113	86	98	100	103
Výtěžnost (v %)	98,39	99,12	100,00	102,04	100,00	100,00
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daňové inkaso (v mil. Kč)	124	109	115	88	87	78
Daňová povinnost (v mil. Kč)	123	108	119	86	86	76
Výtěžnost (v %)	100,81	100,93	96,64	102,33	101,16	102,63

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Česká daňová správa (2012)

Z údajů uvedených v tabulce č. 4 vyplývá, že průměrná roční výtěžnost daně dědické je 100,34 %. Hodnoty, které jsou nižší než 100 %, jsou způsobeny vznikem daňových nedoplatků. Na druhou stranu výtěžnost přesahující 100 % je vyvolána výběrem daňových nedoplatků včetně jejich příslušenství za předcházející období.

Tabulka č. 5 – Výtěžnost daně darovací v ČR

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daňové inkaso (v mil. Kč)	413	475	601	648	818	510
Daňová povinnost (v mil. Kč)	453	452	566	-113	752	524
Výtěžnost (v %)	91,17	105,09	106,18	-573,45	108,78	97,33
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daňové inkaso (v mil. Kč)	604	692	345	162	138	4 279
Daňová povinnost (v mil. Kč)	569	720	299	157	137	4 269
Výtěžnost (v %)	106,15	96,11	115,38	103,18	100,73	100,23

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Česká daňová správa (2012)

Průměrná výtěžnost daně darovací je 46,41 %. Tato nízká hodnota je způsobena především situací, která nastala v roce 2003. Jak uvádí Česká daňová správa (2004), záporná výše daňové povinnosti u daně darovací byla způsobena odpisem pro nedobytnost ve výši 723,9 mil. Kč. Důvod odpisu vyplynul z průběhu konkursního řízení, po konečném přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu ve věci stanovení daně darovací Městským soudem v Praze a na základě kvalifikovaného odhadu výtěžku konkursu. Bez extrémní hodnoty z roku 2003 se výtěžnost u daně darovací ve sledovaném období pohybovala kolem 94,2 %.

Tabulka č. 6 – Výtěžnost daně z převodu nemovitostí v ČR

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daňové inkaso (v mil. Kč)	5 439	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494
Daňová povinnost (v mil. Kč)	6 260	6 171	7 324	8 010	8 790	6 571
Výtěžnost (v %)	86,88	94,54	97,91	100,19	107,63	114,05
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daňové inkaso (v mil. Kč)	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362
Daňová povinnost (v mil. Kč)	7 084	8 933	10 106	7 936	7 299	6 900
Výtěžnost (v %)	109,94	109,41	98,46	98,40	102,11	106,7

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Česká daňová správa (2012)

Výtěžnost daně z převodu nemovitostí je nejvyšší z transferových daní (v průměru 102,18 %). Nejnižší byla zaznamenána v roce 2000 (86,88 %) a nejvyšší v roce 2005 (114,05 %). Příčiny hodnot jsou stejné jako u předcházejících daní.

Graf č. 3 – Výtěžnost transferových daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 3 pro komplexnost znázorňuje výtěžnost transferových daní jako celku. Úspěšnost správce daně při vybírání sledovaných daní osciluje ve sledovaném období kolem 102,73 %. Odchyly jsou ve většině případů způsobeny špatnou platební morálkou poplatníků anebo inkasováním nedoplatků z předcházejícího období.

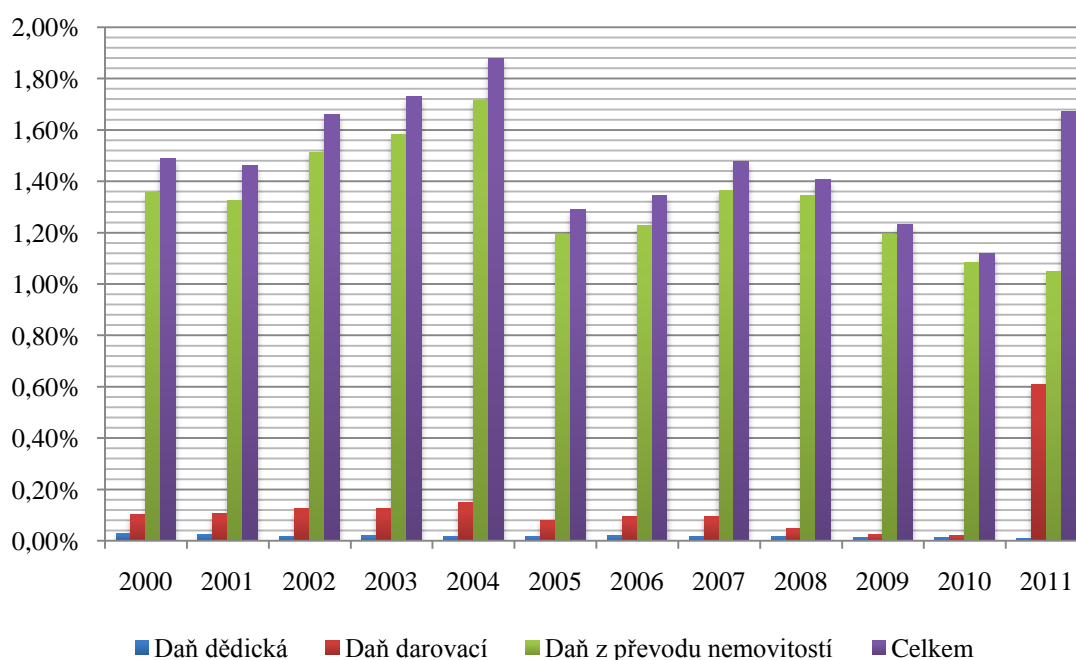
4.1.3 Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v ČR

Výběr daní v České republice zabezpečuje daňová a celní správa. Celní správa je mj. správcem spotřebních a ekologických daní a daně z přidané hodnoty při dovozu ve vybraných případech, jak stanovuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Výběr spotřebních daní byl nejdříve upraven zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Se vstupem České republiky do EU muselo dojít ke změně jejich úpravy, aby byla slučitelná s úpravou v ostatních členských zemích. Dosavadní zákon byl nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který stanovil, že od 1. 1. 2004 jsou výlučným správcem spotřebních daní celní orgány. Ekologické daně byly do české daňové soustavy zavedeny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Daňová správa v současnosti spravuje daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob, daň z příjmu fyzických osob, daň silniční, daň dědickou, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí.

Graf č. 4 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Česká daňová správa (2012) a Celní správa České republiky (2012)

Podle České daňové správy (2013) a Celní správy (2012) se na daňových příjmech v ČR nejvíce podílí daň z přidané hodnoty (ve sledovaném období průměrně 35,2 %) a daň spotřební (19,1 %).

Jak znázorňuje graf č. 4, podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu je nepatrný, ve sledovaném období 2000 – 2011 osciluje kolem 1,48 %. Nejvyšší hodnoty, 1,88 %, bylo dosaženo v roce 2004 (celkový objem vybraných finančních prostředků z jednotlivých daní byl 551 387 mil. Kč, transferové daně z toho činily 10 379 mil. Kč). Naopak nejnižší podíl, 1,12 %, byl zaznamenán v roce 2010, kdy celkové inkaso bylo 686 732 mil. Kč a inkaso transferových daní pouze 7 678 mil. Kč.

Nejvíce se ze sledované trojice daní podílí na celkovém daňovém inkasu daň z převodu nemovitostí. Tento trend neovlivnil ani propad inkasa daně z převodu nemovitostí v roce 2005 ani prudký nárůst inkasa daně darovací v roce 2011. Nejmenší přínos pak má daň dědická, v průměru se podílí na celkovém inkasu jen 0,02 %.

4.2 Měření efektivnosti transferových daní v ČR

Výběr daní je spojen s dodatečnými náklady, a proto pro posouzení jejich výnosnosti nestačí pouze kvantifikace jejich inkasa v předcházející kapitole, ale je nutné změřit efektivnost jejich výběru. Z daňových zásad vyplývá, že náklady na správu daní by měly být co možná nejnižší, aby nedocházelo ke zbytečnému zatěžování daňových poplatníků.

V teoretické části této práce jsou náklady spojené s daňovým systémem rozděleny na administrativní náklady přímé a nepřímé a na nadměrné daňové břemeno. Následující podkapitola bude zaměřena na měření administrativních nákladů přímých u územních finančních orgánů v letech 2000 - 2011. Tyto náklady vznikají např. při vedení evidence poplatníků, při výběru daní, při kontrole této oblasti, při získávání statistických údajů apod. Obecně platí, že čím je daňová soustava složitější, tím jsou administrativní náklady přímé vyšší, a dochází tak k neefektivnosti.

Územní finanční orgány jsou upraveny zákonem č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon se stal účinným 1. 1. 2013 a zrušil tak dosavadní úpravu obsaženou v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V současnosti je tedy soustava

územních finančních orgánů tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím, Specializovaným finančním úřadem a 14 finančními úřady (vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, uvádí seznam územních pracovišť spadajících pod jednotlivé finanční úřady).

V roce 2012 byl systém ÚFO představován Generálním finančním ředitelstvím, Specializovaným finančním úřadem, 8 finančními ředitelstvími a 199 finančními úřady, v roce 2011 Generálním finančním ředitelstvím, finančními ředitelstvími a finančními úřady a do roku 2010 pouze finančními ředitelstvími a finančními úřady.

4.2.1 Metodika výpočtu administrativních nákladů přímých na úrovni ÚFO

Vzhledem k tomu, že na úrovni ÚFO neexistuje projektové financování a rozpočtování, vychází měření administrativních nákladů z metody tzv. přepočteného pracovníka. Tato metoda je založena na rozdělení pracovníků podle obsahu jejich činnosti a na vytvoření přepočtových koeficientů umožňující kvantifikaci celkových nákladů, které souvisejí s výběrem konkrétní daně. ÚFO využívají číselník činností (agend), který rozděluje pracovní zatížení jejich zaměstnanců do více než 100 skupin. ÚFO využívají program personálního managementu VEMA, kde jsou odhadovány podíly objemu prací, který je jednotlivými pracovníky věnován agendám. Investiční a běžné výdaje nelze přiřadit k jednotlivým daním jinak než pomocí koeficientů pracovního zatížení pro jednotlivé daně. (PUDIL a kol., 2004, s. 20 - 21)

Při výpočtu administrativních nákladů přímých lze aplikovat následující postup (PUDIL a kol., 2004, s. 21 - 25):

Nejprve se musí rozdělit zaměstnanci ÚFO do skupin dle jednotlivých daní a činností:

$$TE_{ce} = DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{dde} + DE_{dda} + DE_{dpn} + DE_{nc} + IE_{dc} + IE_{zb},$$

kde TE_{ce} je celkový počet zaměstnanců ÚFO, DE_{dpfo} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů fyzických osob, DE_{dppo} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů právnických osob, DE_{dph} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z přidané hodnoty, DE_{spd} je počet

zaměstnanců přímo se podílejících na výběru spotřební daně, DE_{sd} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru silniční daně, DE_{dn} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z nemovitostí, DE_{dde} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické, DE_{dda} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně darovací, DE_{dpn} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z převodu nemovitostí, DE_{nc} je počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech, IE_{dc} je počet režijních zaměstnanců daňových činností a IE_{zb} je počet režijních zaměstnanců zbylých (nerozlišených).

Poté musí dojít k rozklíčování režijních zaměstnanců prostřednictvím přepočtových koeficientů. Následující vztahy popisují výpočty koeficientů u daně dědické, u ostatních daní je však postup stejný.

První koeficient K_1 je nezbytný pro přepočet režijních zaměstnanců daňových činností podílejících se na výběru daně dědické. K_1 vyjadřuje podíl počtu zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické a celkového počtu zaměstnanců podílejících se přímo na výběru všech daní:

$$K1_{dde} = DE_{dde} / DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{dde} + DE_{dda} + DE_{dpn}.$$

Pomocí K_1 může být vyjádřen počet zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na správě daně dědické a režijních zaměstnanců daňových činností podílejících se na výběru daně dědické:

$$PE_{dde} = DE_{dde} + K1_{dde} * IE_{dc}.$$

Pro výpočet režijních zaměstnanců nerozlišených podílejících se na výběru daně dědické je důležitý koeficient K_2 , který je vyjádřen vztahem:

$$K2_{dde} = PE_{dpn} / PE_{dpfo} + PE_{dppo} + PE_{dph} + PE_{spd} + PE_{sd} + PE_{dn} + PE_{dde} + PE_{dda} + PE_{dpn} + DE_{nc}.$$

Hodnota K_2 umožňuje kvantifikaci celkového počtu zaměstnanců, kteří se podílejí na výběru daně dědické:

$$TE_{dde} = PE_{dde} + K2_{dde} * IE_{zb}.$$

Poslední koeficient K3 slouží pro přepočítání nákladů připadajících na daň dědickou. K3 je vyjádřen poměrem všech zaměstnanců podílejících se na výběru daně dědické a celkového počtu zaměstnanců ÚFO:

$$K3_{dde} = TE_{dde} / TE_{ce}.$$

Nyní může dojít k určení absolutních administrativních přímých nákladů připadajících na výběr daně dědické (TC_{dde}):

$$TC_{dde} = K3_{dde} * CC_{to} + K3_{dde} * TNC_{to},$$

kde CC_{to} jsou běžné a TNC_{to} investiční výdaje ÚFO. Poměření TC_{dde} s inkasem daně dědické (TR_{dde}) vznikne hodnota vyjadřující procentuální podíl administrativních nákladů na daňovém inkasu (AC_{dde}):

$$AC_{dde} = (TC_{dde} / TR_{dde}) * 100.$$

4.2.2 Měření administrativních nákladů přímých na úrovni ÚFO

Na základě výše definovaného postupu a pomocí interních informací poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím ze systému VEMA o přepočteném počtu pracovníků územních finančních orgánů dle činností z let 2000 - 2011 jsou provedeny následující kroky.

Tabulka č. 7 – Rozdělení počtu pracovníků ÚFO

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
$DE_{dpfo} - DE_{dpm}$	1 628,05	1 708,40	1 696,13	1 677,50	1 654,35	1 650,55
DE_{nc}	3 074,55	3 278,76	3 299,29	3 189,90	3 366,72	3 468,41
IE_{dc}	8 892,54	9 582,01	9 625,09	9 765,41	9 588,39	9 462,39
IE_{zb}	1 052,03	1 050,25	1 043,28	1 016,19	939,06	916,90
TE_{ce}	14 647,17	15 619,42	15 663,79	15 649,00	15 548,51	15 498,25
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
$DE_{dpfo} - DE_{dpm}$	1 629,06	1 595,21	1 529,66	1 508,69	1 457,16	1 439,40
DE_{nc}	3 531,33	3 792,56	4 030,68	4 029,99	3 935,16	4 016,23
IE_{dc}	9 632,84	9 285,94	9 018,18	8 996,91	8 536,11	8 334,20
IE_{zb}	899,59	868,35	819,28	815,78	783,60	833,05
TE_{ce}	15 692,82	15 542,05	15 397,80	15 351,36	14 712,03	14 622,88

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z interních zdrojů Generálního finančního ředitelství

Rozdělení počtu pracovníků do jednotlivých skupin je zásadní pro další výpočty. Mezi zaměstnance podílejících se na nedaňových činnostech byli v tabulce č. 7 zařazeni především ti, kteří pracují v personální oblasti, ve vnitřní správě úřadů apod. Do skupiny režijních zaměstnanců daňových činností byli umístěni např. pracovníci zabývající se vyměřováním a kontrolou daní. Zaměstnanci v oblasti IT, v oblasti bezpečnosti a ochrany práce a dělnická povolání byli pak přiřazeni do skupiny zaměstnanců nerozlišených (zbylých).

Celkový počet zaměstnanců pracujících v ÚFO se ve sledovaném období pohybuje kolem 15 328,76, počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech kolem 3 584,47, počet režijních zaměstnanců daňových činností kolem 9 226,66, počet režijních zaměstnanců zbylých kolem 919,78 a počet zaměstnanců podílejících se přímo na výběru konkrétních daní kolem 1 597,86.

Objevují se snahy o zefektivnění státní správy, proto dochází v posledních letech k postupnému snižování počtu zaměstnanců (od roku 2006 došlo k poklesu o 1 069,94, tj. o 6,8 %). Např. v roce 2010, jak uvádí Česká daňová správa (2012), došlo k redukci schváleného počtu zaměstnanců o 481 v souvislosti s usnesením vlády k materiálu „Dodatek k návrhu střednědobých výdajových rámců na léta 2010 až 2012“ a s vazbou na usnesení vlády č. 436 ze dne 25. 4. 2007 a č. 715 ze dne 8. 6. 2009, která se týkají snižování počtu funkčních míst ve státní správě a v souladu s rozhodnutím ministra financí.

Tabulka č. 8 – Počet pracovníků podílejících se na výběru transferových daní

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
TE _{dde}	1 241,28	1 232,99	1 059,49	1 008,93	845,49	786,57
TE _{dda}	1 277,26	1 373,59	1 433,09	1 443,82	1 425,12	1 400,57
TE _{dpn}	2 444,84	2 722,72	2 857,95	2 863,76	2 932,12	2 875,46
Celkem	4 963,37	5 329,29	5 350,53	5 316,51	5 202,72	5 062,60
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
TE _{dde}	688,35	561,91	473,36	411,48	371,24	338,45
TE _{dda}	1 394,91	1 225,61	1 072,05	1 000,45	909,68	838,96
TE _{dpn}	3 089,04	2 997,14	3 015,40	2 984,86	2 844,61	2 778,40
Celkem	5 172,31	4 784,66	4 560,81	4 396,80	4 125,53	3 955,80

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí výše definované metodiky byly zjištěny údaje v tabulce č. 8. Celkový počet pracovníků podílejících se na výběru transferových daní v letech 2000 – 2011 osciluje kolem 4 851,74. Od počátku sledovaného období klesl počet pracovníků o 1 007,57 (tj. o 20,3 %).

Největší počet pracovníků se podílí na výběru daně z převodu nemovitostí (průměrně 2867,19), od roku 2000 vzrostl o 333,56 (tj. o 13,6 %). Naopak nejmenší počet pracovníků se podílí na výběru daně dědické (průměrně 751,63), od roku 2000 klesl o 902,83 (tj. o 72,7 %). Počet pracovníků podílejících se na výběru daně darovací se také zmenšuje (od roku 2000 o 438,3, tj. o 34,3 %).

Tabulka č. 9 – Výdaje ÚFO (v tis. Kč)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Investiční výdaje	728 738	746 087	359 458	435 982	325 659	412 464
Běžné výdaje	4 505 582	5 187 716	5 543 168	5 981 917	6 285 173	6 513 866
Celkem	5 234 320	5 933 803	5 902 626	6 417 899	6 610 832	6 926 330
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Investiční výdaje	293 798	335 421	488 791	250 757	200 359	786 792
Běžné výdaje	6 941 058	7 300 002	7 440 034	7 732 931	7 223 784	7 185 229
Celkem	7 234 856	7 635 423	7 928 825	7 983 688	7 424 143	7 972 021

Zdroj: Vlastní zpracování údaje převzaty z Česká daňová správa (2012)

Pro určení absolutních administrativních nákladů přímých připadajících na výběr transferových daní je nezbytná tabulka č. 9, která obsahuje údaje o výdajích ÚFO. Výdaje jsou rozděleny na investiční a běžné a pohybují se kolem 6 933 730 tis. Kč ročně.

U běžných výdajů dochází od roku 2008 k poklesu (o 254 805 tis. Kč, tj. o 3,4 %). Podle České daňové správy (2012) je největší část běžných výdajů tvořena mzdovými výdaji včetně příslušenství (v roce 2011 tvořily 81,7 %). Průměrný plat v roce 2011 byl 25 794 Kč (oproti roku 2010 poklesl o 726 Kč, tj. o 2,7 %). U ostatních běžných výdajů včetně IT došlo naopak k nárůstu oproti roku 2010 o 317 855 tis. Kč (tj. o 32 %). Příčinnou tohoto zvýšení bylo přesunutí části výdajů Ministerstva financí do rozpočtu Generálního finančního ředitelství. Proti této rostoucí tendenci se projevil opačný vliv daný trvajícím uplatňováním úsporných opatření zavedených již v roce 2009.

Tabulka č. 10 – Absolutní administrativní náklady přímé připadající na výběr transferových daní (v mil. Kč)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
TC _{dde}	444	468	399	414	360	351
TC _{dda}	456	522	540	592	606	625
TC _{dpn}	874	1 034	1 077	1 175	1 247	1 285
Celkem	1 774	2 024	2 016	2 181	2 213	2 261
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
TC _{dde}	317	276	244	214	187	185
TC _{dda}	643	602	552	521	459	457
TC _{dpn}	1 424	1 472	1 553	1 552	1 436	1 515
Celkem	2 384	2 350	2 349	2 287	2 082	2 157

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 10 jsou údaje uvedeny v mil. Kč. Následující výpočty budou kvůli přesnosti provedeny s nezaokrouhlenými čísly. Celkové administrativní náklady přímé připadající na výběr transferových daní kolísají kolem 2 173,2 mil. Kč; ve sledovaném období vzrostly o 383 mil. Kč (tj. o 21,6 %). Rostoucí trend je patrný u daně z převodu nemovitostí (od roku 2000 se náklady zvýšily o 641 mil. Kč, tj. o 73,7 %). Naopak náklady na daň dědickou mají klesající tendenci (od roku 2000 se snížily o 259 mil. Kč, tj. o 58,3 %).

Tabulka č. 11 – Podíl přímých administrativních nákladů k inkasu transferových daní (v %)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daň dědická	363,59	418,22	464,24	413,78	359,48	341,29
Daň darovací	110,52	109,86	89,86	91,38	74,07	122,73
Daň z převodu nemovitostí	16,06	17,73	15,02	14,64	13,18	17,15
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daň dědická	255,93	253,26	211,95	243,18	215,33	236,55
Daň darovací	106,47	87,01	160,01	321,17	332,65	10,69
Daň z převodu nemovitostí	18,29	15,06	15,61	19,88	19,26	20,57

Zdroj: Vlastní zpracování

Ministerstvo financí (2006) uvádí, že průměrný podíl přímých administrativních nákladů k daňovému inkasu se v České republice pohybuje do 2 %. Jak ukazuje tabulka č. 11, efektivnost výběru transferových daní se od této hodnoty značně odchyľuje. Znepokojivých hodnot dosahují především daně dědická a darovací. Inkaso daně

dědické nepokryje ani administrativní náklady přímé související s jejím výběrem (efektivnost této daně se průměrně pohybuje okolo 314,73 %). Z této trojice daní nejlépe obstála daň z převodu nemovitostí, kdy průměrná efektivnost výběru ve sledovaném období činí 16,87 %.

Na druhou stranu u daně z převodu nemovitostí jako u jediné transferové daně došlo od roku 2000 k nárůstu podílů administrativních nákladů přímých k inkasu (o 4,51 %). Důvodem je zvýšení počtu pracovníků o 13,6 %. U daně dědické a darovací došlo ke snížení daného podílu (u daně dědické o 127 % a u daně darovací o 99,83 %).

K největšímu výkyvu u daně dědické došlo v roce 2006 (podíl nákladů k inkasu se snížil oproti roku 2005 o 85,36 %). Důvodem byl nárůst inkasa o 20,4 % a snížení nákladů o 9,7 %. U daně darovací se objevily největší odchylky v letech 2009 a 2011. V roce 2009 se oproti roku 2008 zvýšil daný podíl o 161,61 % (příčinou byl pokles inkasa o 53 % kvůli novele ZDDPN, která zavedla osvobození bezúplatného nabytí majetku mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině). V roce 2011 došlo naopak oproti roku 2010 k výraznému poklesu podílu (o 321,96 %) kvůli nárůstu inkasa o 3000,72 %, jenž byl způsoben zdaněním bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů.

4.3 Transferové daně ve vybraných zemích EU

Tato kapitola je zaměřena na daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí v Belgii, Německu, Polsku, Rakousku a na Slovensku. U každého státu je nejdříve analyzována jejich právní úprava a následně jsou kvantifikovány inkasa a podíly transferových daní na celkových daňových příjmech. Údaje pro zpracování jsou použity především z publikace KESTI (2011), z národních zdrojů a z webových stránek European Commission (2013), kde jsou daňové příjmy klasifikovány v souladu s nařízením EU 2516/2000 o zaznamenání daní a sociálních příspěvků a s metodikou ESA95 (Nařízení EU 2223/96 k Evropskému systému účtů).

4.3.1 Belgie

V Belgii se uplatňují všechny tři transferové daně. Poplatníkem daně dědické (droits de succession) jsou dědici a osoby, kterým byl odkázán majetek (není rozlišováno, jestli jsou rezidenti Belgie). Daňová povinnost vzniká dnem smrti zůstavitele. Zdaňován je veškerý celosvětový majetek zůstavitele, tj. hodnota veškerého movitého a nemovitého majetku v Belgii a zahraničí snížena o hodnotu dluhů vázících se na tento

majetek, pokud byl zemřelý v okamžiku smrti rezidentem Evropského hospodářského prostoru. Jestliže zůstavitel nebyl rezidentem EHP, předmětem daně dědické je nemovitý majetek nacházející se v Belgii, ale hodnota dluhů vázících se k tomuto majetku se neodečítá.

Základem daně je tržní hodnota majetku každého dědice. Zvláštní pravidla se vztahují na některé druhy majetku (např. na kótované akcie). Sazba daně dědické závisí na blízkosti příbuzenského vztahu mezi zemřelým a dědicem, na velikosti dědického podílu a na rezidentství zemřelého (různé sazby pro Bruselský, Vlámský a Valonský region).

Pokud byl zůstavitel rezidentem Bruselského regionu, tak je stanovena pro manžela (manželku) a příbuzné v řadě přímé nezdánitelná částka do 15 000 EUR. U dětí mladších 21 let je částka navýšena o 2 500 EUR za každý rok, který jim zbývá do dovršení 21 let. Ostatní dědicové jsou plně osvobozeni do částky 1 250 EUR.

Tabulka č. 12 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných v Bruselském regionu

Základ daně (EUR)	Sazba (%)
do 50 000	3
50 000 – 100 000	8
100 000 – 175 000	9
175 000 – 250 000	18
250 000 – 500 000	24
přes 500 000	30

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 133)

U ostatních dědiců se uplatňují následující sazby daně podle příbuzenského vztahu k zůstaviteli:

- sourozenci – 20 – 65 %. 20% sazba se použije do částky 12 500 EUR, 65% u částky převyšující 250 000 EUR,
- tety, strýcové, neteře, synovci – 35 – 70 %. 35% sazba se použije do částky 50 000 EUR, 70% u částky převyšující 175 000 EUR,
- ostatní případy – 40 – 80 %. 40% sazba se použije do částky 50 000 EUR, 85% u částky převyšující 175 000 EUR.

Pokud byl zůstavitel rezidentem Valonského regionu, tak je stanovena pro manžela (manželku) a příbuzné v řadě přímé nezdánitelná částka do 15 000 EUR. Částka může

vzrůst až na 25 000 EUR, pokud dědický podíl nepřevyšší 125 000 EUR. U dětí mladších 21 let je částka navýšena o 2 500 EUR za každý rok, který jim zbývá do dovršení 21 let. Ostatní dědicové jsou plně osvobozeni do částky 620 EUR.

Tabulka č. 13 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných ve Valonském regionu

Základ daně (EUR)	Sazba (%)
Do 12 500	3
12 500 – 25 000	4
25 000 – 50 000	5
50 000 – 100 000	7
100 000 – 150 000	10
150 000 – 200 000	14
200 000 – 250 000	18
250 000 – 500 000	24
Přes 500 000	30

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 133)

U ostatních dědiců se uplatňují následující sazby daně podle příbuzenského vztahu k zůstaviteli:

- sourozenci – 20 – 65 %,
- tety, strýcové, neteře, synovci – 25 – 70 %,
- ostatní případy – 30 – 80 %.

Ve všech uvedených případech se minimální sazba použije do částky 12 500 EUR a maximální sazba u částky převyšující 175 000 EUR.

Pokud byl zemřelý rezidentem Vlámského regionu, zdaňuje se samostatně majetek movitý a nemovitý.

Tabulka č. 14 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných ve Vlámském regionu u movitého i nemovitého majetku

Základ daně (EUR)	Sazba (%)
Do 50 000	3
50 000 – 250 000	9
Přes 250 000	27

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 133)

Snížení daně je poskytnuto, pokud výše zdaňovaného podílu nepřesáhne částku 50 000 EUR. Maximálně lze snížit částku o 500 EUR. U ostatních dědiců se uplatňují následující sazby daně podle příbuzenského vztahu k zůstaviteli:

- sourozenci – 30 – 65 %,
- ostatní případy – 45 – 65 %.

Ve všech uvedených případech se minimální sazba použije do částky 75 000 EUR a maximální sazba u částky převyšující 125 000 EUR.

Daň darovací (droits sur les donations) je v Belgii uvalena na dar, jehož nabytí je podloženo písemným dokumentem, který je registrován v Belgii. Registrace je požadována pouze v těchto případech:

- pokud byl movitý majetek darován písemným dokumentem,
- pokud byl darován nemovitý majetek nacházející se v Belgii (písemný dokument není podmínkou).

Z výše uvedeného vyplývá, že darování movitého majetku bez písemného dokumentu nebo darování nemovitého majetku nacházejícího se mimo Belgii není předmětem daně dědické. Avšak pokud dárce zemře do 3 let od darování, je darování movitého majetku „z ruky do ruky“ předmětem daně dědické. Daň dědickou platí obdarovaný, ale tuto povinnost lze smluvně přenést na dárce.

Sazba daně darovací se odvíjí podle regionu a podle toho, zda se jedná o movitý či nemovitý majetek. Ve Valonském a Bruselském regionu se aplikují u nemovitého majetku sazby stejně jako u daně dědické.

**Tabulka č. 15 – Sazby daně darovací ve Vlámském regionu u nemovitého majetku
(dárce je manžel či manželka)**

Základ daně (EUR)	Sazba (%)
Do 12 500	3
12 500 – 25 000	4
25 000 – 50 000	5
50 000 – 100 000	7
100 000 – 150 000	10
150 000 – 200 000	14
200 000 – 250 000	18
250 000 – 500 000	24
Přes 500 000	30

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 134)

U ostatních obdarovaných se uplatňují následující sazby daně podle příbuzenského vztahu k zůstaviteli:

- sourozenci – 20 – 65 %,
- tety, strýcové, neteře, synovci – 25 – 70 %,
- ostatní případy – 30 – 80 %.

Ve všech uvedených případech se minimální sazba použije do částky 12 500 EUR a maximální sazba u částky převyšující 175 000 EUR.

U darování movitého majetku se použije sazba 3% u manžela (manželky) a 7% u všech ostatních osob. Ve Valonském regionu je sazba 5% u sourozenců, tet, strýců, neteří a synovců.

Daň z převodu nemovitostí se v Belgii uplatňuje formou registračního poplatku (droits d'enregistrement). Předmětem tohoto poplatku je nemovitost nacházející se v Belgii. Pro stanovení poplatku je důležitá poloha nemovitosti. V Bruselském regionu je sazba 12,5 %. Nezdánitelná částka je 60 000 EUR (může být navýšena až na 75 000 EUR, pokud se nemovitost nachází v oblasti určené k obnovení zástavby), jestliže je kupující fyzická osoba a nevlastní a ani není spoluvlastníkem jiného nemovitého majetku v Bruselském regionu, který je zcela nebo částečně používán jako jeho trvalé bydliště. Navíc, nezdánitelná částka se použije, pouze pokud kupující začne používat nemovitost jako jeho trvalé bydliště do 2 let od zakoupení (do 3 let u nemovitostí ve výstavbě) a používá ji nejméně 5 let.

Ve Vlámském regionu je sazba 10%. Nezdanitelná částka činí 15 000 EUR, 25 000 EUR, pokud je nákup financován hypotečním úvěrem anebo 35 000 (u některých malých nemovitostí). Nezdanitelná částka je podmíněna stejně jako v Bruselském regionu. Ve Valonském regionu je sazba 12,5%. Neuplatňuje se zde žádná nezdanitelná částka.

U nemovitostí, které jsou prodány do 2 let od zakoupení, může poplatník uplatnit nárok na vrácení 60 % (pokud se nemovitost nachází ve Vlámském nebo Valonském regionu) anebo 36 % (pokud se nemovitost nachází v Bruselu) z registračních poplatků, které byly zaplacený při nákupu.

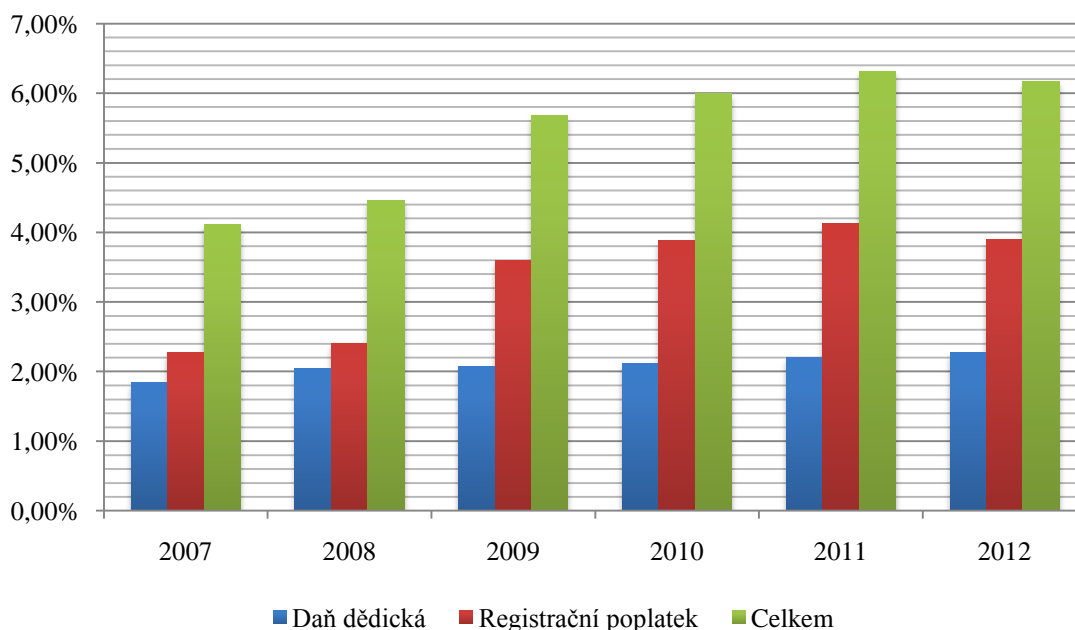
Tabulka č. 16 – Inkaso transferových daní v Belgii (v mil. EUR)

Položka/rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daň dědická	1 677,8	1 916	1 787,9	1 924,9	2 058,4	2 251,3
Registrační poplatek	2 058,4	2 251,3	3 090,1	3 540,0	3 866,0	3 863,0
Celkem	3 736,2	4 167,3	4 878,0	5 464,8	5 924,4	6 114,3

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Ministère des Finances - Ministerie van Financiën (2013)

Tabulka č. 16 neobsahuje údaje o dani darovací, protože je citovaný zdroj neuvádí. Průměrné inkaso daně dědické a registračního poplatku je 5 047,5 mil. EUR. V průběhu sledovaného období mělo rostoucí tendenci; od roku 2007 vzrostlo o 2 378,1 mil. EUR (tj. o 63,7 %). Inkaso daně dědické se v letech 2007 – 2012 pohybuje kolem 1 936,1 mil. EUR a registračního poplatku kolem 3 111,5 mil. EUR.

Graf č. 5 – Podíl transferových na celkovém daňovém inkasu v Belgii (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Ministère des Finances - Ministerie van Financiën (2013)

Jak znázorňuje graf č. 5, podíl sledovaných daní na celkových daňových příjmech se v Belgii pohybuje kolem 5,5 %. Ve sledovaném období dosáhly tyto daně největšího podílu v roce 2011 (6,3 %), nejmenšího podílu pak v roce 2007 (4,1 %). Inkaso daně z převodu nemovitostí se v průměru podílí 3,4 %, daň dědická 2,1 %.

4.3.2 Německo

V Německu se uplatňují všechny tři transferové daně. Daň dědická a darovací (Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer) mají ve většině případů shodnou právní úpravu. Povinnost platit tyto daně vzniká okamžikem smrti zůstavitele či okamžikem darování. Daně dědická a darovací jsou také uvaleny jednou za 30leté období na majetek rodinných nadací.

Povinnost platit daň se týká každého dědice a obdarovaného samostatně. Výše daně závisí na velikosti podílu získaného majetku. Daňová povinnost musí být splněna do 3 měsíců od chvíle nabytí majetku. U daně darovací jsou za splnění daňové povinnosti odpovědní dárce i obdarovaný.

Základem daně dědické jsou celosvětové příjmy získané z dědictví, pokud zůstavitel nebo příjemce byli rezidenti Německa v okamžiku smrti zůstavitele. Dar je zdanitelný,

pokud dárce nebo obdarovaný v době darování byli rezidentem Německa. Za rezidenty jsou považovány všechny osoby, které mají německou státní příslušnost, a pokud se nezdržovaly mimo území Německa déle jak 5 let. Jestliže zůstavitel (dárce) ani dědic (obdarovaný) nebyli v okamžiku smrti zůstavitele (předání daru) rezidentem Německa, je základem daně pouze některý majetek nacházející se na území Německa (např. zemědělský a lesnický majetek, akcie společnosti-rezidenta, pokud má nerezident sám nebo společně s propojenými osobami podíl nejméně 10 %, vynálezy a užité vzory registrované v Německu, hypotéky a jiné nároky a práva zajištěné nemovitostmi nacházejících se v Německu apod.).

Obecně je základem daně tržní hodnota majetku snížena o zůstavitelovy dluhy a o administrativní a s pohřbem spojené náklady. V případě obchodního majetku situovaného v Německu získaného zděděním nebo darem je prvních 225 000 EUR osvobozeno, pouze 65 % z částky, která tuto hodnotu přesahuje, je předmětem daně.

Tabulka č. 17 - Nezdánitelné částky na osobu (v EUR)

Dědic/obdarovaný	Nezdánitelná částka
Manželé a registrovaní partneři	500 000
Děti a nevlastní děti	400 000
Vnoučata	200 000
Ostatní příjemci v kategorii I	100 000
Příjemci v kategorii II	20 000
Příjemci v kategorii III	20 000

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 321)

V případě dědictví existují navíc dodatečné odčitatelné položky pro manžela (manželku), registrovaného partnera a děti (částka závisí na jejich věku) zesnulého.

Sazba daně dědické a darovací je stanovena na základě příbuzenského vztahu mezi dědicem (obdarovaným) a zůstavitelem (dárce) a na základě hodnoty nabytého majetku. Sazby podle příbuzenských vztahů jsou následující:

- 7 – 30 % - u manželů, dětí a nevlastních dětí, vnuků, pravnuků a v případě dědění u rodičů a prarodičů,
- 15 – 43 % - u sourozenců, synovců, neteří, nevlastních rodičů, zeťů, snach, tchánů, tchýní, rozvedených manželů a v případě darování u rodičů a prarodičů,
- 30 – 50 % – u ostatních osob (včetně právnických osob).

U všech kategorií se nejnižší sazby vztahují na nabytí majetku do hodnoty 75 000 EUR, zatímco nejvyšší sazby se použijí u nabytí majetku mající hodnotu přesahující 26 000 000 EUR.

Pro účely těchto progresivních daňových sazeb jsou všechny dary obdržené od jednoho dárce během posledních 10 let agregovány. Daň zaplacená z předchozích darů je započtena. Takto se postupuje i v případě obdržení dědictví po smrti dárce.

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

Tabulka č. 18 - Inkaso transferových daní v Německu (v mil. EUR)

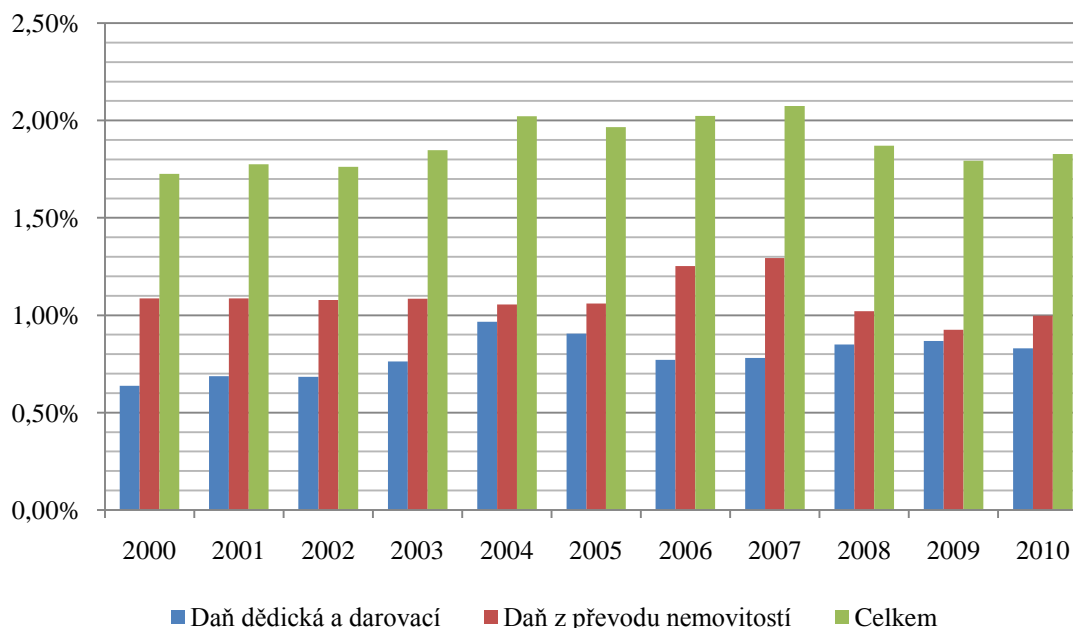
Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daň dědická a darovací	2 982	3 069	3 021	3 373	4 283	4 097
Daň z převodu nemovitostí	5 080	4 850	4 760	4 800	4 670	4 790
Celkem	8 062	7 919	7 781	8 173	8 953	8 887
Položka/rok	2006	2007	2008	2009	2010	
Daň dědická a darovací	3 763	4 203	4 771	4 550	4 404	
Daň z převodu nemovitostí	6 120	6 960	5 730	4 850	5 290	
Celkem	9 883	11 163	10 501	9 400	9 694	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Bundesministerium der Finanzen (2012)

V tabulce č. 18 jsou sloučena inkasa daně dědické a darovací, protože je přístupný zdroj neuvádí odděleně.

Inkaso transferových daní v průměru činí 9 129 mil. EUR. Ve sledovaném období vykazuje rostoucí trend, kromě let 2008 a 2009. Od roku 2000 se navýšilo o 1 632 mil. EUR (tj. o 20,2 %). Na celkovém daňovém inkasu se opět nejvíce podílí daň z převodu nemovitostí (v průměru 57,8 %). Průměrné inkaso daně dědické a darovací je 3 865 mil. EUR a daně z převodu nemovitostí 5 264 mil. EUR.

**Graf č. 6 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Německu
(v %)**



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Bundesministerim der Finanzen (2012)

Průměrně se celkové inkaso transferových daní na celkových daňových příjmech v Německu podílí 1,88 %. Největšího podílu dosáhlo v roce 2007 (2,1 %) a nejmenšího v roce 2000 (1,7 %). Příjem z daní dědické a darovací zaujímá průměrně 0,8% podíl a z daně z převodu nemovitostí 1,1% podíl.

4.3.3 Polsko

Stejně jako u předcházejících zemí jsou i v polské daňové soustavě všechny tři transferové daně. Osoba, která získala zděděním nebo darováním movitý nebo nemovitý majetek nacházející se v Polsku (včetně práv k nemovitému majetku), je poplatníkem daně dědické či darovací (podatek od spadków i darowizn). Poplatníkem je také jedinec, který má polskou státní příslušnost nebo je rezidentem Polska a zdědil (obdržel) majetek nacházející se v zahraničí. Daň je povinen zaplatit příjemce dědictví (daru), ale za úhradu ručí obě strany společně a nerozdílně. Daňoví poplatníci jsou rozděleni do 3 skupin podle blízkosti příbuzenských vztahů:

- I. skupina - manželé, děti (také adoptované a nevlastní děti), rodiče, nevlastní rodiče, sourozenci, rodiče manžela (manželky), zeť a snacha,
- II. skupina - neteře a synovci, švagrové a švagři,

- III. skupina - ostatní.

Základem daně dědické (darovací) je čistá tržní hodnota zděděného (získaného) majetku. U bytů a bytovek jsou výhodnější pravidla pro oceňování. Hodnota zdanitelného majetku obdrženého od jedné osoby během 5 let se sčítá.

Dědictví a dary přijaté od příbuzných spadajících do I. skupiny (kromě rodičů a dětí manžela či manželky) jsou od daně osvobozeny za předpokladu, že příjemce ohlásí příslušným daňovým orgánům jejich obdržení do 6 měsíců. Pokud dědic či obdarovaný tuto lhůtu zmeškají, získaný majetek bude podléhat daňovým sazbám platných pro I. skupinu.

Zděděné prostředky nahromaděné zůstavitelem v penzijních fondech II. a III. pilíře, autorská práva, know-how, ochranné známky a pohledávky z nich plynoucí nejsou předmětem daně dědické ani darovací.

Osvobození od daně dědické a darovací se mj. dále uplatní u nabytku, oblečení atd., pokud došlo k dědění mezi osobami v I. a II. skupině, u uměleckých sbírek a u sbírek starožitností, u uměleckých sbírek a rukopisů, jestliže byl jejich tvůrcem zůstavitel, u nemovitostí nacházejících se na seznamu památek za podmínky, že došlo k dědění mezi osobami v I. a II. skupině a tyto osoby majetek udržují a chrání způsobem stanoveným zákonem, u movitého a nemovitého majetku získaného od osob v I. skupině, pokud dochází k ukončení spoluvlastnictví, u hospodářství (při dodržení určitých podmínek) a u zemědělských strojů, jestliže je obdrželi zemědělci jako dar či dědictví (opět při dodržení předem stanovených podmínek).

Výše uvedená osvobození týkající se majetku nacházejícího se v Polsku, se aplikují v případech, kdy je příjemce státním příslušníkem nebo rezidentem Polska nebo jedné ze zemí EHP či Švýcarska.

Polská právní úprava také obsahuje osvobození podle blízkosti příbuzenských vztahů:

- I. skupina – do 9 673 PLN,
- II. skupina – do 7 276 PLN,
- III. skupina – do 4 902 PLN.

Dále je od daně osvobozena hotovost do výše 9 637 PLN získaná od osoby v I. skupině, která je následně použita na nákup obydlí (pokud je dárců více, částka se zvyšuje na 19 274 PLN). Od daně je také osvobozeno nabytí obydlí, které má plošnou výměru do 100 m² (u osob ve II. a III. skupině musí dojít ke splnění určitých podmínek).

Sazby daně dědické a darovací se odvíjí podle blízkosti příbuzenského vztahu a podle hodnoty získaného majetku.

Tabulka č. 19 – Sazby daně dědické a darovací dle blízkosti příbuzenských vztahů v Polsku

Základ daně (v PLN)	Daň ze spodní hranice (v PLN)	Sazba daně z částky převyšující spodní hranici (v %)
I. skupina		
Do 9 637	0	0
9 637 – 10 278	0	3
10 278 – 20 556	308,3	5
Přes 20 556	822,2	7
II. skupina		
Do 7 276	0	0
7 276 – 10 278	0	7
10 278 – 20 556	719,5	9
Přes 20 556	1 644,5	12
III. skupina		
Do 4 902	0	0
4 902 – 10 278	0	12
10 278 – 20 556	1 233,4	16
Přes 20 556	2 877,9	20

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KESTI (2011, p. 672)

Z výše uvedeného vyplývá, že nulová daň je způsobena osvobozením (u I. skupiny do částky 9 637 PLN, u II. skupiny do částky 7 276 a u III. do částky 4 902).

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

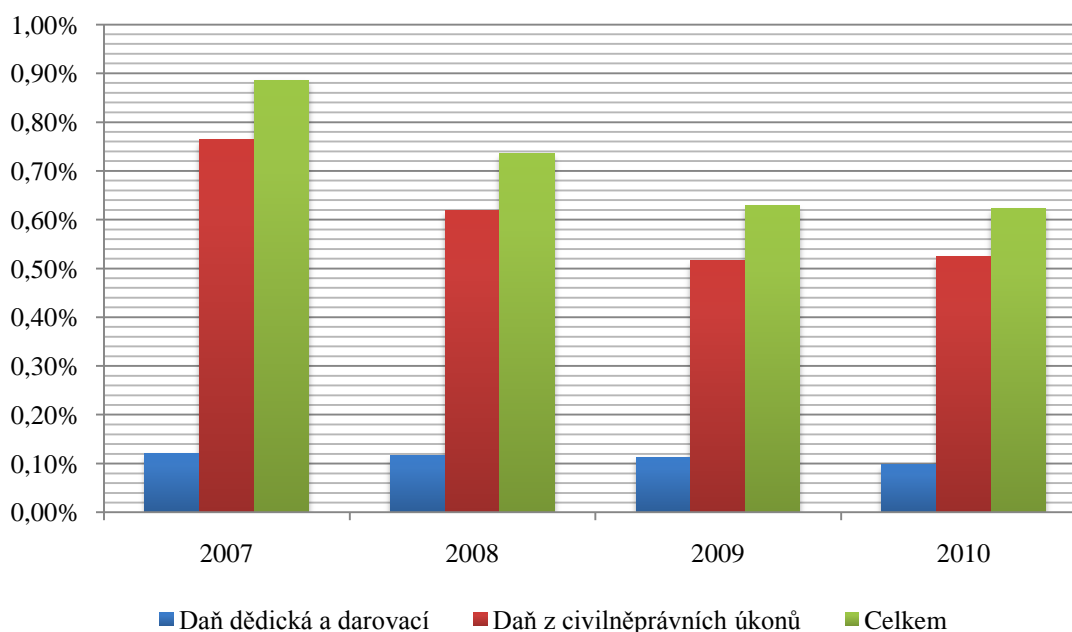
**Tabulka č. 20 - Inkaso daně dědické, darovací a daně z civilněprávních úkonů
v Polsku (v mil. PLN)**

Položka/rok	2007	2008	2009	2010
Daň dědická a darovací	328	344	313	290
Daň z civilněprávních úkonů	2 069	1 822	1 426	1 543
Celkem	2 397	2 166	1 739	1 833

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z *European Commission (2013)*

Zdroj uvádí pouze příjmy plynoucí z daně dědické a darovací a z daně z civilněprávních úkonů na časové ose 2007 - 2010. Jak vyplývá z tabulky č. 20, ve sledovaném období inkaso těchto daní kleslo o 564 mil. PLN (tj. o 23,5 %). Průměrný výnos těchto daní činil 2033, 75 mil. PLN.

Graf č. 7 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Polsku (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z *European Commission (2013)*

Podíl výše uvedených daní na celkovém daňovém inkasu je ve sledovaném období průměrně 0,7%. Jak lze vidět na grafu č. 7, celkový podíl daní má klesavou tendenci. Nejvyšších hodnot dosáhlo inkaso v roce 2007 (0,9 %), nejmenších pak v roce 2010 (0,6 %).

4.3.4 Rakousko

Daň dědická i darovací (Erbschaft- und Schenkungssteuer) jsou v Rakousku od 1. srpna 2008 zrušeny (zůstala ohlašovací povinnost darů od živých osob). Jak uvádí ŠIROKÝ (2012, s. 318 - 319), ke zrušení daní došlo na základě nálezu Ústavního soudu, podle kterého zákonná úprava těchto daní způsobovala nerovnost občanů, což je protiústavní. Nerovnost spočívala v tom, že při určování hodnoty nemovitého majetku, vycházely příslušné daňové předpisy z tzv. jednotné hodnoty, což byla úředně stanovená hodnota pozemků (hodnoty pro lesní a zemědělskou půdu byly stanoveny již v roce 1988, pro ostatní pozemky dokonce v roce 1973). Ústavní soud prohlásil, že tyto hodnoty neodpovídají skutečným cenám pozemků a tudíž ani stanovené daně neodpovídají realitě.

Převod nemovitostí se v Rakousku zdaňuje daní z převodu nemovitostí (Grunderwerbsteuer). Daňová sazba činí 3,5 % z hodnoty nabytého majetku. Transfer mezi manželi a mezi rodiči a dětmi je zdaněn 2% sazbou. Do nákladů vznikajících při nabývání nemovitého majetku by měly být započítány i registrační a jiné poplatky (celkem cca 2 %). 96 % daňového výnosu směřuje do místní samosprávy, zbývající 4 % jsou odváděna spolkové vládě.

Po zrušení daně dědické a darovací zůstávají v Rakousku zdaňovány příspěvky soukromým nadacím (Stiftungseingangssteuer). Základní sazba činí 2,5 %, která může být navýšena na 25 %. 25% sazba se použije ve třech případech – forma zahraniční nadace není srovnatelná s formou rakouských nadací, nadace včas nepředloží potřebné dokumenty nebo jestliže má nadace sídlo ve státě, se kterým nemá Rakousko uzavřenou smlouvu o správní pomoci. Daň z příspěvků nadacím se uplatní vždy, pokud je dárcem nebo nadace rezidentem Rakouska.

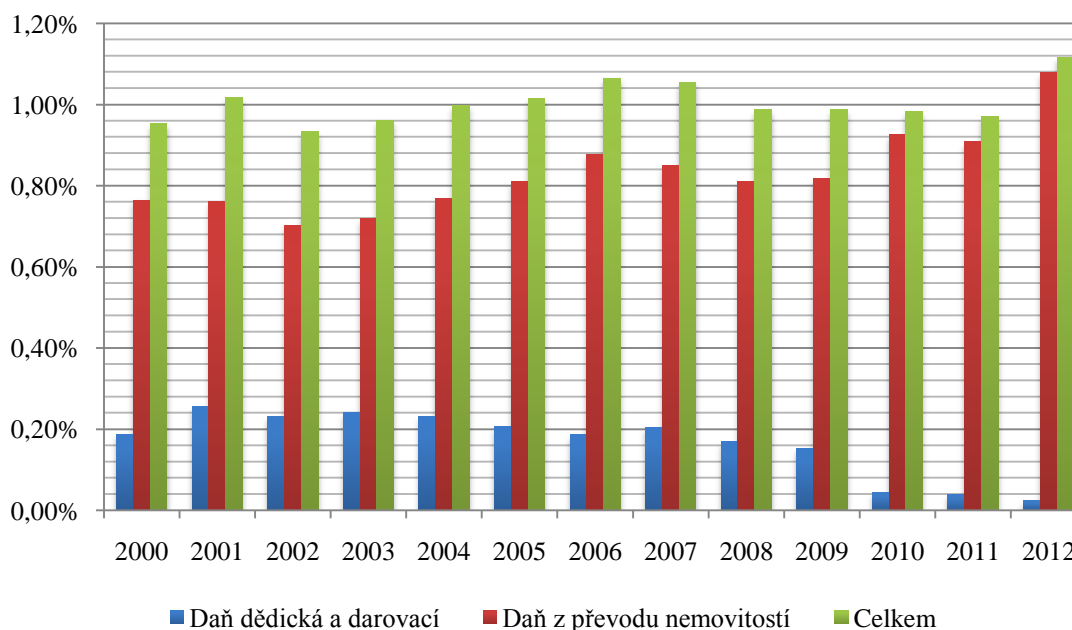
Tabulka č. 21 - Inkaso transferových daní v Rakousku (v mil. EUR)

Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Daň dědická a darovací	111	166	148	157	154	140	132
Daň z příspěvků nadacím	-	-	-	-	-	-	-
Daň z převodu nemovitostí	452	492	451	467	513	548	619
Celkem	563	657	599	624	667	688	750
Položka/rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Daň dědická a darovací	155	136	116	35	33	21	
Daň z příspěvků nadacím	-	6	14	10	18	11	
Daň z převodu nemovitostí	644	652	623	727	754	935	
Celkem	799	794	753	771	805	967	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty ze Statistik Austria (2013)

Stejně jako v Německu a Polsku není ani v Rakousku rozlišováno inkaso daně dědické a darovací. Jak vyplývá z tabulky č. 21, celkové inkaso transferových daní ve zkoumaném období osciluje kolem 726 mil. EUR. Od roku 2000 inkaso vzrostlo o 404 mil. EUR (tj. o 71,8 %). Největší podíl na celkovém inkasu má daň z převodu nemovitostí (v průměru 82,6 %). Průměrné inkaso daně dědické a darovací v letech 2000 – 2012 činilo 116 mil. EUR, daň z převodu nemovitostí 606 mil. EUR a daň z příspěvků nadacím v letech 2008 – 2012 4 mil. EUR.

Graf č. 8 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Rakousku (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty ze Statistik Austria (2013)

V grafu č. 8 nejsou zahrnuty údaje o dani z příspěvků nadacím, protože její inkaso dosahuje nepatrných hodnot (v průměru se na celkových daňových příjmech Rakouska podílí pouze 0,01 %). Podíl ostatních transferových daní kolísá kolem 1 %. Nejvyšší podíl byl dosažen v roce 2006 (1,07%), kdy absolutní hodnota celkových daňových příjmů byla 70 451 mil. EUR a absolutní hodnota inkasa sledovaných transferových daní 751 mil. EUR. Nejmenší podíl byl zjištěn v roce 2002 (0,93 %), v němž absolutní hodnota daňových příjmů byla 64 152 mil. EUR a absolutní hodnota inkasa daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí byla 599 mil. EUR.

4.3.5 Slovensko

Ve Slovenské republice byl v roce 1992 přijat zákon č. 318/1992 Zb., o dani z dědičstva, dani z darovania a dani z převodu a přechodu nehnuteľnosti. Úprava těchto daní byla obdobná jako v ČR. Našly se však i odlišnosti (např. osvobození v rámci příbuzenského vztahu se u daně dědické vztahovalo pouze na I. skupinu, sazba daně z převodu nemovitostí se odlišovala podle příbuzenského vztahu apod.).

Do roku 2002 byl zákon č. 318/1992 Zb. celkem šestkrát novelizován. Přijetím zákona č. 554/2003 Zb., o dani z převodu a přechodu nehnuteľností byl zrušen zákon č. 318/1992 Zb. (a tím i daň dědická a daň darovací). Zůstala jen daň z úplatného převodu a přechodu nemovitostí, která zahrnovala i byty a nebytové prostory a vklady nemovitostí do obchodních společností a družstev. (NĚMEC, 2007, s. 8)

Zákon č. 554/2003 Zb. zavedl jednotnou 3% sazbu pro osoby právnické i fyzické. Dříve se u daně z převodu a přechodu nemovitostí uplatňovala klouzavá progresivní sazba, která se odvíjela od příbuzenského vztahu a hodnoty získaného majetku. Ustanovení § 18 zákona č. 554/2003 Zb. limituje existenci daně z převodu a přechodu nemovitostí do 31.12 2004: „Ustanovenia tohto zákona sa uplatnia, ak daňová povinnosť vznikne do konca roku 2004.“

Zrušení trojdaně na Slovensku bylo součástí daňové reformy, která měla mj. za cíl zpřehlednit daňové zákony, stanovit vlastní daňové příjmy velkých územních celků, omezit daňové úniky, zabezpečit efektivní výběr daní a v neposlední řadě přesunout daňové zatížení z přímých na nepřímé daně. Odstranění transferových daní ze slovenského daňového systému bylo odůvodněno především tím, že se jednalo o opakované zdanění, jejich výnos byl s porovnáním ostatních daní nízký a naopak

náklady s nimi související velmi vysoké. (Inštitút pre ekonomické a sociálne reformy, 2004)

Tabulka č. 22 - Inkaso transferových daní na Slovensku (v tis. EUR)

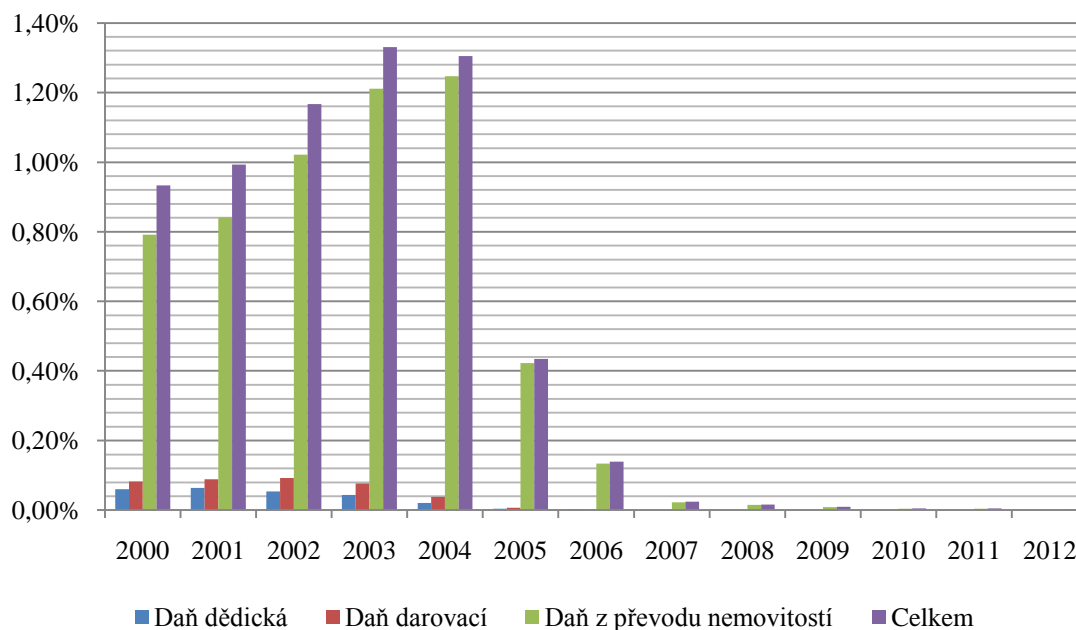
Položka/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Daň dědická	3 467	3 492	3 353	2 864	1 404	312	222
Daň darovací	4 743	4 844	5 754	5 072	2 664	512	163
Daň z převodu nemovitostí	45 647	46 063	64 069	80 491	86 706	31 249	10 483
Celkem	53 857	54 399	73 176	88 427	90 774	32 073	10 868
Položka/rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Daň dědická	46	44	26	1	1	2	
Daň darovací	49	42	19	2	1	0	
Daň z převodu nemovitostí	1 913	1 305	679	31	30	5	
Celkem	2 008	1 391	724	34	32	7	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Portál sekcie daňovej Finančného riaditeľstva (2013)

Euro bylo na Slovensko zavedeno v roce 2009, hodnoty v tabulce č. 22 před tímto rokem jsou přepočítány pomocí kurzu stanoveného Radou EU (1 EUR = 30,1260 SKK). Průměrné inkaso transferových daní jako celku se ve sledovaném období pohybuje kolem 31 367 tis. EUR. Od roku 2000 kleslo o 53 850 tis. EUR (tj. o 99,99 %). Důvodem tohoto propadu je již zmiňované zrušení všech tří daní. Do 31. 12. 2004 inkaso činilo průměrně 72 127 tis. EUR a od roku 2000 do 2004 vzrostlo o 36 917 tis. EUR (tj. o 68,5 %).

Průměrná hodnota inkasa daně dědické byla do 31. 12. 2003 3 294 tis. EUR a daně darovací 5 103 tis. EUR. Než došlo ke zrušení i daně z převodu nemovitostí, oscillovalo její inkaso kolem 64 595 tis. EUR.

**Graf č. 9 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu na Slovensku
(v %)**



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Portál sekcie daňovej Finančného riaditeľstva (2013)

Do zrušení transferových daní na Slovensku se transferové daně na celkovém daňovém inkasu podílely průměrně 1,15 %. Největší podíl zaujímala daň z převodu nemovitostí (průměrně 1 %), nejmenší daň dědická 0,05 %. Po roce 2004 zaujímají pouze 0,08% podíl.

5 DISKUSE

Zdaňování transferu majetku se vyjma Slovenska objevuje ve vybraných zemích EU v různých formách. Jak vyplývá z praktické části práce, příjmy plynoucí z transferových daní do veřejných rozpočtů jsou zanedbatelné ve všech analyzovaných zemích.

V České republice došlo navíc k měření jejich efektivnosti, které ukázalo, že administrativní náklady přímé související s jejich výběrem značně převyšují nízká inkasa, což způsobuje neefektivnost. Alarmujících hodnot dosahuje především daň dědická, kdy podíl nákladů k inkasu v letech 2000 – 2011 osciluje kolem 314, 73 %.

Česká úprava daně dědické je v porovnání s ostatními zeměmi jednoduchá a přehledná. Nejsložitější je v Belgii, kde se výše sazeb a odčitatelných položek odvíjí podle rezidentství zemřelého. Daň je příjmem zemského rozpočtu (Bruselu, Valonska a Vlámka). V Rakousku jsou daně dědická a darovací zrušeny od 1. 8. 2008. Následně byly kompenzovány zavedením daně z příspěvků nadacím. Na Slovensku neexistuje žádná ze tří transferových daní (k jejich kompletnímu zrušení došlo k 31. 12. 2004).

V Polsku a Německu má daň dědická obdobnou právní úpravu jako daň darovací a stejně jako v České republice se jejich sazby odvíjejí podle příbuzenského vztahu a podle hodnoty majetku. V Polsku jsou od těchto daní (stejně jako v České republice) osvobozeny osoby spadající do I. skupiny ale jen za předpokladu, že příjemce ohlásí příslušným daňovým orgánům jejich obdržení do 6 měsíců. V Německu plynou výnosy z daně dědické a darovací do zemských rozpočtů. V Belgii je úprava daně darovací (stejně jako ostatních majetkových daní) závislá na části belgického království. Sazba daně se odvíjí od rezidentství dárce, i když poplatníkem daně je obdarovaný.

České dani z převodu nemovitostí se nejvíce podobá rakouská úprava, ale i zde se dají nalézt některé rozdíly (např. 3,5% sazba daně se snižuje na 2 %, pokud dochází k převodu mezi manželi či mezi rodiči a dětmi, nebo že 96 % daňového výnosu směřuje do místní samosprávy a 4 % jsou odváděna spolkové vládě). Základní sazba 3,5 % se objevuje i v Německu (její výše se následně rozlišuje podle zemí). V Polsku daň z převodu nemovitostí samostatně neexistuje, je součástí daně z civilněprávních úkonů a uplatňuje se u ní 2% sazba. V Belgii je opět úprava nejsložitější. Sazby a nezdanitelné částky závisí na regionu, ve kterém se nemovitost nachází (ve Valonském a Bruselském regionu je sazba 12,5%, ve Vlámckém 10%).

Jak vyplývá z výše uvedeného, je nutné modifikovat legislativní úpravu transferových daní v České republice. Nabízejí se tři možnosti. První z nich je implementace změn. Pokud by došlo k novele ZDDPN, v první řadě by mělo být zrušeno osvobození I. a II. skupiny u daně dědické a darovací, které je mezi státy Evropské unie ojedinělé. Daňové sazby by měly být progresivní, jak je to např. v Německu. V Německu, Belgii a Polsku se osvobození uplatňuje jen u nabytí majetku do zákonem stanovené výše. Podle RADVANA (2007, s. 104) šetřením u Notářské komory a u finančních úřadů bylo zjištěno, že zděděný majetek v drtivé většině případů nepřesahuje dva milióny korun. Při přípravě novelizovaného zákona se již zvažovalo, zda by neměl být nabytý majetek u I. skupiny osvobozen právě jen do zmiňovaných dvou miliónů korun, nakonec však bylo od tohoto záměru upuštěno. V publikaci KUBÁTOVÁ, VYBÍHAL a kol. (2004, s. 151) je navrženo zavedení nezdanitelného minima 20 mil. Kč u I. skupiny a u II. skupiny 250 000 Kč.

U daně darovací, jak uvádí KUBÁTOVÁ, VYBÍHAL a kol., je zachytitelné zejména darování nemovitostí, ostatní dary snadno unikají. V publikaci THURONYI (1996, s. 334 - 335) je prezentován názor, že by od daně darovací nemělo být osvobozeno nabytí majetku, jenž je nějakým způsobem registrován (např. automobily, cenné papíry apod.).

Sazba u daně z převodu nemovitostí je od roku 1994 lineární, v letech 1994 – 2003 činila 5 %, v letech 2004 - 2012 3 %, a od 1. 1. 2013, kdy se stal účinným zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, je 4%. Tato sazba se přibližuje k evropskému průměru; jak uvádí ANDRLÍK (2010, s. 188), v EU se sazba daně z převodu nemovitostí pohybuje kolem 4,37 %.

Druhou možností je úplné zrušení transferových daní. Smysl daní dědické a darovací je narušen především rozsáhlými osvobozeními, která vedou k minimálnímu inkasu a k daňové neefektivnosti. Pokud by mělo dojít ke zrušení těchto dvou daní, musely by být zrušeny současně, protože by mohlo docházet k obcházení zákona. Tento krok by měl malý dopad na příjmy státního rozpočtu, snížil by výdaje státní správy a v neposlední řadě by zjednodušil daňový systém. V případě zrušení daně z převodu nemovitostí by její výnos musel být v současné ekonomické situaci nahrazen jinými odvody, protože není zdaleka tak nízký jako u daně dědické a darovací.

Třetí způsob navrhlo Ministerstvo financí ČR, které předložilo vládě 28. března 2013 návrh zákona o změně daňových zákonů. Tento návrh mj. ruší ZDDPN. Daň dědická a darovací se mají stát součástí daně z příjmu. Současně ministerstvo doporučuje veškeré příjmy fyzických a právnických osob z nabytí dědictví nebo odkazu osvobodit od daně z příjmů, protože výnos daně dědické je dlouhodobě nízký a výběr je neekonomický. Úprava daně z převodu nemovitostí má být obsažena v novém zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí. Ministerstvo financí odůvodňuje tento zákon zejm. potřebami stávající praxe a vznikem nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Podstatnou změnou v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí je, že poplatníkem bude zásadně nabyvatel (dnes je poplatníkem ve většině případů prodávající a kupující je ručitelem). V důsledku změny v osobě poplatníka dojde ke zrušení institutu ručitele daně, což povede ke zjednodušení a urychlení daňového řízení a ke snížení administrativní zátěže. (Ministerstvo financí, 2012 a 2013)

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který se stane účinným 1. 1. 2014, přináší změny mj. v chápání věcí. § 498 zákoníku počítá s taxativním výčtem nemovitých věcí. Všechny ostatní věci (hmotné i nehmotné) spadnou mezi věci movité. Mezi věci nemovité tak budou zařazeny pozemky, podzemní stavby se samostatným účelovým určením (např. samostatné sklepy) a věcná práva k nim, práva, která za nemovité věci prohlásí zákon (např. právo stavby) a věci, o kterých právní předpis prohlásí, že nejsou součástí pozemku, ačkoliv je nelze přenést z místa bez porušení jejich podstaty.

Od 1. 1. 2014 stavby přestanou být věcmi, nepůjde-li o zákonem stanovené výjimky. Podle § 506 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, budou stavby součástí pozemku, vyjma staveb dočasných. Dojde tak ke znovuzavedení zásady superficies solo cedit, která stanovuje, že vlastník pozemku je vždy vlastníkem všech staveb na pozemku. Všechny tyto změny se budou muset odrazit v nové úpravě transferových daní.

Ministerstvo financí (2012) rovněž navrhuje rozšířit předmět daně z nabytí nemovitostí o převody obchodních podílů, resp. změny ovládajících osob u obchodních korporací vlastnicích nemovité věci. Příčinou je účinnost od 1. 1. 2014 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, a snaha zabránit daňovým únikům.

Z důvodů výše uvedených lze doporučit úplné zrušení daně dědické a darovací (převážně z důvodu neefektivnosti) a vytvoření nového zákona o dani z nabytí

nemovitých věcí, který by reagoval na právní úpravu ve vyspělých evropských státech, na zrušení daně dědické a darovací a na novou úpravu občanského práva hmotného a právní úpravu obchodních korporací.

6 ZÁVĚR

V naší daňové soustavě jsou transferové daně zastoupeny již tradičně. Po vzniku Československa byly upraveny zákonem č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení a zákonem č. 74/1901 ř. z., o poplatcích z převodu jmění. V roce 1957 byly oba předpisy nahrazeny zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. Notářské poplatky se používaly až do roku 1993, kdy se stal účinným zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Transferové daně v současné době čelí kritice zákonodárců, ale i poplatníků. Tyto daně mají v členských zemích Evropské unie rozdílnou právní úpravu, která vychází z národních tradic. Jak vyplývá z praktické části práce, jejich společným rysem je, že jsou vedle přímých daní z důchodů, ze zisků a nepřímých daní pouze doplňkovým příjmem veřejných rozpočtů. Mezi negativní vlastnosti transferových daní lze také zařadit, že zdaňují již jednou zdaněný majetek.

V práci rovněž došlo k měření efektivnosti transferových daní v České republice, které ukázalo další nežádoucí vlastnost sledovaných daní. Výsledky ukázaly, že hodnota podílu přímých administrativních nákladů k daňovému inkasu se u transferových daní enormně odlišuje od průměru v České republice, který se pohybuje do 2 %. Nejvíce je tato odchylka patrná u daně dědické, kdy se efektivnost ve sledovaném období pohybovala okolo 314,73 %. Nejlépe dopadla daň z převodu nemovitostí, u které efektivnost kolísala kolem 16,87 %.

Existují však i důvody, které vedou k zachování transferových daní. Mezi nejvýznamnější argumenty patří např., že jsou cenou za veřejné statky, s vlastnictvím nabytého majetku souvisí menší životní náklady a do jisté míry plní redistribuční a stimulační funkci. Jejich předností jsou v neposlední řadě adresnost, minimální daňové úniky a minimální distorze jejich příjmů.

V práci je prezentován názor vztahující se k budoucnosti transferových daní. Je doporučeno zrušit daň dědickou a darovací a vytvoření nového zákona, jenž by upravoval daň z nabytí nemovitých věcí. Je zřejmé, že následující vývoj transferových daní v České republice bude záviset především na rozhodnutí politických stran, které mají na tuto problematiku odlišné názory.

7 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní publikace

ANDRLÍK, Břetislav. *Transférové daně v zemích Evropské unie*. 1.vyd. Brno: CERM, 2010, 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.

GRŮŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka; Alena MAAYTOVÁ a kol. *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.

HYMAN, David N. *Public finance: a contemporary application of theory to policy*. 9th ed. Mason: Thomson South-Western, 2008, 748 p. ISBN 9780324537192.

JACKSON, Peter McLeod; BROWN, Charles Victor. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 733 s. ISBN 80-86432-09-2.

KESTI, Juhani. *European tax handbook 2011*. 22nd ed. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 p. ISBN 978-90-8722-093-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: WoltersKluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUBÁTOVÁ, Květa; VYBÍHAL Václav. *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí*. 1 vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 179 s. ISBN 80-86861-05-8.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy Brewer. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994, 581 s. ISBN 80-85603-76-4.

PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997, 158 s. ISBN 80-85963-41-8.

PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, 272 s. ISBN 978-80-7400-125-3.

PUDIL, Pavel; VYBÍHAL, Václav; VÍTEK, Leoš; PAVEL, Jan a kol. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. 6th ed. London: G. Bell & Sons, 1925, 2. vol., 552 p.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. 5th ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. 1. vol., 494 s. ISBN 1557755876.

VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku*. 1. vyd. Praha: Grada, 1997, 429 s. ISBN 80-7169-371-5.

Vyhlášky, judikatura, zákony

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

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práva a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 318/1992 Zb., o dani z dědičství, dani z darování a dani z převodu a přechodu nehnuteľnosti.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 554/2003 Zb., o dani z převodu a přechodu nehnuteľností.

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

Zákon č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Odborné časopisy

NĚMEC, Jiří. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. *Ad Notam*, 2007, roč. 13, č. 6, s. 8. ISSN 1211-0558.

KOUTNÁ, Alena. Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. *Daně a právo v praxi*. 2008, roč. 13, č. 1, s. 50. ISSN 1211-7293.

Internetové zdroje

Bundesministerium der Finanzen. *Datensammlung zur Steuerpolitik – Ausgabe 2012* [online]. 2012 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestell-service/2012-06-07-datensammlung-zur-steuerpolitik-2012.pdf?__blob=publicationFile&v=11>

Celní správa České republiky. *Výroční zprávy* [online]. 2012 [cit. 2013-02-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>>

Česká daňová správa. *Výroční zprávy a související dokumenty* [online]. 2012 [cit. 2013-02-15]. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=PRESENT>>

Česká daňová správa. *Výsledky daňového řízení* [online]. 2004 [cit. 2013-02-15]. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni_sprava_1859.html?year=PRESENT>

Česká daňová správa. *Vývoj inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2012* [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>>

European Commission. *Revenue data by individual tax* [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5985_en.htm>

Inštitút pre ekonomické a sociálne reformy. *Reformy na Slovensku 2003 – 2004* [online]. 2004 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CF0QFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.ineko.sk%2Ffile_download%2F10%2Fpublikacie_heso_2003_2004.pdf&ei=B0dVUZOAOYfBPKPhgNAO&usg=AFQjCNG77GXbtpNZ8-R5Bkt2Mf2ULcO-DQ&bvm=bv.44442042,d.ZWU>

Ministère des Finances - Ministerie van Financiën. *Statistiques relatives aux recettes fiscales perçues par le pouvoir fédéral belge* [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://docufin.fgov.be/intersalgr/thema/stat/Stat_ontvangsten_fed.htm>

Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí předložilo vládě návrh zákona o změně daňových zákonů* [online]. 2013 [cit. 2013-04-03]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legis_a_metod_77989.html>

Ministerstvo financí ČR. *Nová právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí* [online]. 2012 [cit. 2013-04-03]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DNNV_Novy_informacni_material_updated_ke__dni_07.12._2012.pdf>

Ministerstvo financí ČR. *Zdanění příjmů a majetku v České republice – výstup expertní skupiny* [online]. 2013 [cit. 2013-03-25]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vystupni_material_expertni_skupiny_pdf.pdf>

NECKÁŘ, Jan. *Současnost a budoucnost transferových daní*. [online]. 2008 [cit. 2012-10-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/financ/neckar.pdf>>

Portál sekcie daňovej Finančného riaditeľstva. *Plnenie príjmov štátneho rozpočtu SR podľa rokov* [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html>

Statistik Austria. *Österreichs Steuereinnahmen berechnet* [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. Dostupné z WWW: <http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html>

Seznamy

Seznam grafů

Graf č. 1 - Nadměrné daňové břemeno	18
Graf č. 2 - Nadměrné daňové břemeno při nulové elasticitě poptávky	19
Graf č. 3 – Výtěžnost transferových daní v ČR	38
Graf č. 4 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v ČR	39
Graf č. 5 – Podíl transferových na celkovém daňovém inkasu v Belgii (v %).....	53
Graf č. 6 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Německu (v %) 56	
Graf č. 7 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Polsku (v %).....	59
Graf č. 8 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu v Rakousku (v %) 61	
Graf č. 9 – Podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu na Slovensku (v %)	64

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 - Majetkové daně placené nepravdělně	12
---	----

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 - Sazby daně dědické a darovací u osob zařazených do III. skupiny.....	24
Tabulka č. 2 – Vývoj absolutního inkasa transferových daní v ČR (v mil. Kč).....	34
Tabulka č. 3 – Vývoj tempa růstu inkasa transferových daní v ČR (v %)	36
Tabulka č. 4 – Výtěžnost daně dědické v ČR.....	37
Tabulka č. 5 – Výtěžnost daně darovací v ČR.....	37
Tabulka č. 6 – Výtěžnost daně z převodu nemovitostí v ČR.....	38
Tabulka č. 7 – Rozdělení počtu pracovníků ÚFO	43
Tabulka č. 8 – Počet pracovníků podílejících se na výběru transferových daní.....	44
Tabulka č. 9 – Výdaje ÚFO (v tis. Kč).....	45

Tabulka č. 10 – Absolutní administrativní náklady přímé připadající na výběr transferových daní (v mil. Kč).....	46
Tabulka č. 11 – Podíl přímých administrativních nákladů k inkasu transferových daní (v %).....	46
Tabulka č. 12 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných v Bruselském regionu.....	48
Tabulka č. 13 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných ve Valonském regionu	49
Tabulka č. 14 - Sazby daně dědické u blízkých příbuzných ve Vlámském regionu u movitého i nemovitého majetku	49
Tabulka č. 15 – Sazby daně darovací ve Vlámském regionu u nemovitého majetku (dárce je manžel či manželka)	51
Tabulka č. 16 – Inkaso transferových daní v Belgii (v mil. EUR)	52
Tabulka č. 17 - Nezdánitelné částky na osobu (v EUR).....	54
Tabulka č. 18 - Inkaso transferových daní v Německu (v mil. EUR)	55
Tabulka č. 19 – Sazby daně dědické a darovací dle blízkosti příbuzenských vztahů v Polsku.....	58
Tabulka č. 20 - Inkaso daně dědické, darovací a daně z civilněprávních úkonů v Polsku (v mil. PLN).....	59
Tabulka č. 21 - Inkaso transferových daní v Rakousku (v mil. EUR).....	61
Tabulka č. 22 - Inkaso transferových daní na Slovensku (v tis. EUR).....	63

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
EUR	Euro
LZPS	Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
NSS	Nejvyšší správní soud
ObčZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

ObZ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
PLN Polský zlotý
ZDDPN Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu
 nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů