

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Transferové daně a jejich efektivnost

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Milena PLECHATOVÁ**

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

Znojmo, 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Transferové daně a jejich efektivnost“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 30. 3. 2014

.....

Jméno PŘÍJMENÍ

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Břetislavu Andrlíkovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce. Mé poděkování dále patří Ing. Martině Maškové za obětavý přístup, ochotu a podporu, kterou mi poskytla po celou dobu zpracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Milena PLECHATOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Transferové daně a jejich efektivnost
Název (v angličtině)	Transfer Taxes and Their Effectiveness

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je s využitím analýzy výběru transferových daní změřit a zhodnotit efektivnost tohoto výběru, a to zejména ve vazbě k veřejným zdrojům takto získaným. Z výsledků analýzy efektivnosti výběru diskutovat doporučení pro zvýšení efektivnosti výběru těchto daní v České republice.

Postup práce:

1. Charakteristika historie transferových daní od konce 19. stol.
2. Deskripce daňové soustavy v České republice
3. Zpracování literární rešerše z právní a odborné literatury zabývající se danou problematikou
4. Administrativní správa transferových daní a měření efektivnosti výběru transferových daní
5. Zhodnocení výsledků měření a diskuze nad navrhovaným opatřením pro transferové daně na území České republiky

Metody: Deskripce, analýza, syntéza, základní statistické metody

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.
2. PUDIL, Pavel; VYBÍHAL, Václav; VÍTEK, Leoš; PAVEL, Jan a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 160 s. ISBN 80-86861-07-4.
3. SCHULTZOVÁ, Anna a kolektiv. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 1. vyd. Bratislava: IURA Edition, 2011. 260 s. ISBN 978-80-8078-407-2.
4. STARÝ, Marek a kolektiv. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2013

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2014

L.S.



Milena PLECHATOVÁ
student



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



doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru



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

Abstrakt

Bakalářská práce „Transferové daně a jejich efektivnost“ se v první části zabývá historií daní a poplatků od konce 19. století. V druhé části je popsána daňová soustava České republiky a její klasifikace. Poté následuje popis právní úpravy transferových daní s účinností od 1. 1. 2014. Praktická část bakalářské práce se zaměřuje na správu daní v České republice, na výběr transferových daní a měření efektivnosti výběru těchto daní. Závěrem je provedeno zhodnocení nové právní úpravy, které souvisí s jejím nutným přijetím od 1. 1. 2014.

Klíčová slova

Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, správa daní.

Abstract

Bachelor thesis of "Transfer taxes and their effectiveness" in the first part deals with the history of taxes and fees by the end of the 19th century. In the second section there is described the tax system of the Czech Republic and its classification. This is followed by a description of the transfer tax law legislation with effect from 1st January 2014. The practical part of the thesis focuses on the administration of taxes in the Czech Republic on the selection of transfer taxes and measuring the effectiveness of the selection of these taxes. In the conclusion there is an evaluation of the new law legislation which is related to necessary adoption of the new legislation which entered into force from 1st January 2014.

Key words

Inheritance tax, gift tax, property transfer tax, the administration of taxes.

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	11
3	TEORETICKÁ ČÁST	12
3.1	HISTORIE TRANSFEROVÝCH DANÍ OD KONCE 19. STOLETÍ.....	12
3.1.1	Vývoj transferových daní do roku 1957.....	13
3.1.2	Transferové daně v letech 1957-1985	16
3.1.3	Transferové daně v letech 1985-1989	17
3.1.4	Transferové daně v letech 1989- 2012	19
3.1.5	Transferové daně v letech 2012-2013	20
3.2	DAŇOVÁ SOUSTAVA V ČR.....	28
3.2.1	Členění daní (klasifikace) v ČR	28
3.2.2	Majetkové daně (klasifikace) v ČR	30
3.2.3	Mezinárodní komparace členění daní.....	30
3.2.4	Sazba daně.....	31
3.2.5	Státní rozpočet.....	33
3.3	NOVÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA K 1. 1. 2014	34
3.3.1	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí ...	34
3.3.2	Nová právní úprava k 1. 1. 2014 – Daň darovací.....	41
3.3.3	Nová právní úprava k 1. 1. 2014 – Daň dědická	42
4	PRAKTICKÁ ČÁST	43
4.1	SPRÁVA DANÍ V ČR	43
4.2	MĚŘENÍ ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ A EFEKTIVNOST TRANSFEROVÝCH DANÍ	46
4.2.1	Metodika měření.....	48
4.2.2	Administrativní náklady transferových daní	52
5	ZÁVĚR.....	73
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	75
6.1	ODBORNÉ PUBLIKACE.....	75
6.2	PRÁVNÍ PŘEDPISY	76
6.3	INTERNETOVÉ ZDROJE	77
6.4	ODBORNÉ ČASOPISY	78

7	DALŠÍ DŮLEŽITÉ SEZNAMY	79
7.1	POUŽITÉ ZKRATKY	79
7.2	TABULKY	80
7.3	OBRÁZKY	82
7.4	PŘÍLOHY	83

1 ÚVOD

V České republice „Transferové daně“ představovaly dlouholetou tradici. Historie těchto daní sahá až do druhé poloviny 18. století, kdy byla v Rakousku patentem z roku 1759 zavedena daň dědická, daňový ekvivalent a darovací dávka, které přetrvaly až do roku 1840. Následně v roce 1850 byla poplatkovým patentem č. 50/1850 ř. z. daňová povinnost znovu zavedena v podobě obohacovacích poplatků. V 60. letech 20. století byly tyto daně nahrazeny novým zákonem o notářských poplatcích. V období po 17. 11. 1989 byla provedena nová právní úprava a od 1. 1. 1993 se stal účinným zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a tato právní norma přetrvala až do roku 2013.

Od 1. ledna 2014 došlo k rekodifikaci soukromého práva a je účinný nový občanský zákoník, který výrazně mění pojmy movitých a nemovitých věcí i věcná práva k nim. Nový občanský zákoník se navrácí k zásadě „superficiální“, která platila v československém právu do roku 1950. Novou právní úpravou pozbyla stavba, až na několik výjimek, charakter samostatné věci a stala se součástí pozemku.

Významnou změnou je zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které ruší zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí je řešena zcela samostatně v podobě daně z nabytí nemovitých věcí a nově upravuje oblast úplatných převodů nemovitých věcí. Daň dědická a daň darovací jsou inkorporovány do právní úpravy daně z příjmů č. 586/1992 Sb., kde veškeré dědictví je bez ohledu na skupiny poplatníků od daně osvobozeno, a to z důvodu nízkého výnosu ve státním rozpočtu a vysokých administrativních nákladů na správu této daně. V případě darování jsou určité subjekty nadále zdaňovány, a to dani z příjmů. Cílem těchto změn je snaha o vyšší efektivitu výběru daní a snížení administrativní náročnosti, která je spojená s výběrem těchto daní.

Záměrem této bakalářské práce je v úvodu teoretické části představit historii transferových daní od konce 19. století. V další části je metodou deskripce klasifikována daňová soustava České republiky a následující oblast je věnována analýze právní úpravy a popisu struktury zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

Správě daní a vyhodnocení efektivnosti výběru transferových daní, která vychází z analýzy administrativních nákladů a diskuze nad nutnými změnami, které nastaly novou právní úpravou od 1. 1. 2014, je dán prostor v závěru bakalářské práce.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je s využitím analýzy výběru transferových daní změřit a zhodnotit efektivnost tohoto výběru, a to zejména ve vazbě k veřejným zdrojům takto získaným. Z výsledků analýzy efektivnosti výběru diskutovat doporučení pro zvýšení efektivnosti výběru těchto daní v České republice.

V teoretické části je metodou deskripce definována daňová soustava České republiky, ve které je zahrnuta klasifikace majetkových daní a tato metoda je použita i při analýze měření efektivnosti výběru transferových daní. Rešerše pro teoretickou část pocházejí z vybrané odborné literatury, která řeší problematiku transferových daní včetně příslušných zákonů. Zdroje jsou uvedeny v seznamu literatury.

Praktická část se zaměřuje na výběr transferových daní v České republice, jejich správu a na efektivitu výběru těchto daní. Záměrem praktické části je změřit administrativní náklady výběru daní a tyto náklady vyčíslit. Výpočet nákladů je založen na metodě tzv. přepočteného pracovníka a tento postup je používán při určení, jak nákladný je výběr transferových daní. Z výsledků měření daňových administrativ je možné přejít k diskuzi o efektivnosti výběru transferových daní a nutnosti přijmutí zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. Měření a následná analýza vycházejí ze zdrojů Finanční správy, které jsou uvedeny v seznamu literatury.

Bakalářská práce pracuje s metodou analýzy, deskripce, syntézy a komparace.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část bakalářské práce se zaměřuje na historii transferových daní od konce 19. století až po současnou právní úpravu, která nastala od 1. 1. 2014.

3.1 Historie transferových daní od konce 19. století

Na území českých zemí, v druhé polovině 19. století, se vytváří jednotná, relativně moderní soustava daní, která zčásti vycházela z absolutistické právní úpravy tehdejší doby (STARÝ, 2009, s. 88). Postupem vývoje se zastaralé principy nahrazovaly novými trendy a byla zavedena daňová spravedlnost, z minimálních příjmů se již daň neodváděla.

Daně, zavedené v 19. století, lze již rozlišit na daně přímé a nepřímé. V tehdejším daňovém systému se vyskytovaly daně se zvláštním postavením, označované jako poplatky, kterými byly daň dědická, daňový ekvivalent a darovací dávka. Tyto daně byly zavedeny patentem z června 1759 v Rakousku a přetrvaly do roku 1840. Účelem těchto daní bylo splácení dluhů, které byly vyvolané sedmiletou rakousko-pruskou válkou.

V pozdější době v roce 1850 byly opět zavedeny poplatkovým patentem č. 50/1850 ř. z. v podobě obohacovacích poplatků. Tyto poplatky se dělily na darovací poplatky, poplatky za převod jmění pro případ smrti (dědický poplatek) a na poplatkový ekvivalent.

Darovací poplatky byly placeny z převodu nemovitostí a z movitostí pouze tehdy, byla-li o daru sepsána písemná smlouva. V roce 1915 dochází císařským nařízením č. 278/1915 ř. z., ke změně habsburské daňové soustavy. Do daně dědické nově patří nejen dědictví, ale i veškeré odkazy, darování pro případ smrti a darování mezi živými, jestliže bylo učiněno nejdéle tři měsíce před smrtí zůstavitele a účinnost byla odložena k okamžiku smrti (STARÝ, 2009, s. 111). Poplatkový ekvivalent se vztahoval pouze na právnické osoby, které byly osvobozené od placení daně dědické a měly proto povinnost hradit každých deset let daňový ekvivalent z hrubé hodnoty jmění právnických osob.

3.1.1 Vývoj transferových daní do roku 1957

Během první světové války nedošlo v daňovém systému k významným změnám (ANDRLÍK, 2010, s. 31). V roce 1921 byl nařízením vlády republiky č. ze dne 12. srpna 1921, č. 337 Sb. z. a n. přijat zákon o dani z obohacení. Tento zákonný pramen upravoval daň dědickou a daň darovací.

Dědickým poplatkům (dědická daň) jsou podrobena tato nabytí úmrtím nebo pro případ smrti:

- nápady dědictví a odkazů, čítajících v to nápady z práv na povinný díl,
- darování na případ smrti,
- nabytí na základě svatebních smluv, pokud se převádí jmění podle svatebních smluv teprve po úmrtí některého manžela (NOVÁK, 1933, s. 344).

Poplatky z převodu jmění byly upraveny zákonem č. 74/1901 ř. z, tento pramen byl platný až do roku 1957.

Sazba daně dědické byla stanovena podle tabely se zvýšením progresivním a proporcionálním. Prováděcím nařízením vlády Československé republiky ze dne 23. března 1922, č. 111 Sb. z. a n., byly v § 2, odst. 9, vytčeny směrnice k postupu výpočtu daní včetně daňových sazeb (NOVÁK, 1933, s. 345).

Nabyvatelé

I. třída: děti, vnuci, manželé

II. třída: ostatní příbuzní v přímé linii

III. třída: sourozenci

IV. třída: děti a vnuci sourozenců

V. třída: ostatní poboční příbuzní do čtvrtého stupně

VI. třída: ostatní osoby s vynětím třídy sedm

VII. třída: obce a samosprávné svazky, účely dobročinné a lidumilné

Výpočet daně dědické r. 1922 podle § 2 odst. 9 (tabulka č. 14, viz Příloha)

Pod procentovou částí v tabulce je vypočtena částka, která připadá na daň z nejvyšší hodnoty, daně z nejvyšších hodnot všech hodnot nižších jsou již do ní započítány.

Znázornění na příkladu

Bude-li se počítat daň z nabytí v hodnotě 200.000 Kč podle první třídy skupiny, v tabulce nejprve zjistíme, že 200.000 Kč je mezi hodnotou 100.000 Kč a sousední hodnotou 250.000 Kč. Poté se odečte hodnota 100.000 Kč a ze zbytku, tj. 100.000 Kč vypočte se daň podle sazby, tj. 6 % vyšší hodnoty ($200.000 - 100.000 = 100.000 \times 0,06$ %), výsledná hodnota činí 6.000 Kč. Poté k hodnotě 6.000 Kč přičteme daň, která je vypočítána z hodnoty stupně nižšího, tj. 4.275 Kč. Výše daně celkem činí 10.275 Kč.

Bude-li se počítat daň z hodnoty, která spadá do nejvyšší hodnoty v tom kterém stupni, platí pro hodnotu vypočtená daň, která je udaná v sazbě (př. z 10.000 Kč se vezme vypočtená sazba pro první skupinu 250 Kč, z 100.000 Kč se vezme sazba 4.275 Kč).

Bude-li hodnota spadat do nejnižšího stupně, vypočítá se daň procentovou sazbou, v první skupině ze 4.000 Kč daň činí 2 %, tj. 80 Kč.

Metodika určení výše daní podle nařízení vlády republiky Československé ze dne 23. března 1922:

- pozůstalosti movitých věcí, jestliže jejich úhrnná hodnota nepřevyšuje 400 Kč, jsou osvobozeny od daně dědické,
- pozůstalosti po účastnících války, § 4, odst. 1., cís. nař. ze dne 15. září 1915, č. 278 ř. z., a § 20 uh. zák. čl. XI z r. 1918, jsou v příčině nápadů v příbuzenské linii osvobozeny od daně dědické, pokud hodnota pozůstalosti nepřevyšuje 20.000 Kč. Bude-li hodnota vyšší než 20.000 Kč až do hodnoty 50.000 Kč, sníží se dědická daň na čtvrtinu. Bude-li hodnota vyšší než 50.000 Kč sníží se na polovinu,
- nezletilým dětem (vnukům) zůstavitelovým se přizná za každý rok, který schází do plnoletosti, sleva daně dědické, a to při nápadech (dědictví) do 10.000 Kč 5% sleva a do 50.000 Kč 3% sleva,

- prokáže-li manželka nemajetnost, uhradí polovinu dědické daně, při nápadech nesmí být hodnota vyšší než 10.000 Kč,
- převádí-li se právo vlastnické k nemovité věci za příčinou smrti nebo darováním mezi živými, bude k dani z obohacení přičten poplatek z převodu nemovitostí.

Dědický poplatek je povinen uhradit nabyvatel, nebo jeho právní nástupce. Případně-li jmění více dědicům, každá z těchto osob je povinna zaplatit nerozdílně veškeré poplatky.

Výměr dědické daně

Dědická daň je vyměřena dvojitým způsobem a to, sestává-li pozůstalost pouze z movitých věcí, u pozůstalostí nepatrných vypočte soudní komisař výši daně dědické, pokud nepřesahuje poplatek z jednotlivého nápadu 50 Kč. Dědická daň se zaplatí hotově, a to v kolcích.

Tabulka č. 1 – Výpočetní list o dávkách z pozůstalosti r. 1931, I. třída

1. Hodnota movitého jmění 3.000 Kč
2. Srážky 1.000 Kč
3. Čistá hodnota 2.000 Kč

Počet let do zletilosti potomků	Hodnota obohacení	Plná daň	Sleva daně nezletilých	Skutečná daň
Zletilá (ý)	400 Kč	8 Kč		8 Kč
10 let	800 Kč	16 Kč	50 %	8 Kč
8 let	500 Kč	10 Kč	40 %	6 Kč
4 roky	300 Kč	6 Kč	20 %	4,80 Kč
Dědická daň celkem				26,80 Kč
Poplatek-srážky				4 Kč
Poplatek z posledního pořízení				5 Kč
Úhrn dávek				35,80 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z NOVÁK. (1933, s. 352)

Výpočet (tabulka č. 1): Dědická daň se vypočítá z čisté hodnoty jmění, které případně jednotlivým nabyvatelům podle tříd a slev nezletilých dětí. Pozůstalost je od daně dědické osvobozena, nepřevyšuje hodnotu 400 Kč, proto se dávky nevypočítávají.

Patří-li do pozůstalosti i nemovitosti, nebo movité věci, které podléhají vyššímu poplatku nežli 50 Kč, vyměří se příslušným okresním finančním ředitelstvím poplatek z převodu nemovitostí a dědická daň. Daň se vyměří na základě pozůstalostních spisů (výkazů), které soud předkládá finančnímu ředitelství.

3.1.2 Transferové daně v letech 1957-1985

Od roku 1957 byly původní právní předpisy zrušeny a nahrazeny zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích s prováděcím nařízením ministra financí č. 30/1957 Sb. Účelem bylo odstranění původních poplatkových předpisů, které byly nepřehledné a nejednotné a snaha o efektivnější způsob vybírání daní. Vedle klasického notářského poplatku za úkony (ověřování pravosti listin, podpisů) byly vybírány další tři poplatky:

- poplatek z dědictví,
- poplatek z darování,
- poplatek z převodu nebo přechodu nemovitostí (RADVAN, 2007, s. 28).

Zákon o notářských poplatcích zavedl jednotné notářské poplatky zpoplatňující dědictví, darování a převody či přechody nemovitostí. Tento zákon č. 26/1957 Sb, o notářských poplatcích měl postihovat ty, kteří by si v roce 1957 snad mohli žít nad poměry. Tyto poplatky měly postihnout majetek, kterého bezpracně nabývají jednotlivci a soukromá sdružení osob, nebo nemovitý majetek, za který prodávající obdrží finanční prostředky, které vedou ke zvýšení své životní úrovně (ČECHOVÁ, a kol., 2009, s. 916).

Zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích byl 1. 4. 1964 změněn zákonem č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích a prováděcí vyhláškou Ministerstva financí č. 25/1964 Sb., k provedení zákona o notářských poplatcích. Zejména se jednalo o odstranění nedostatků nové právní úpravy a byla doplněna chybějící ustanovení.

3.1.3 Transferové daně v letech 1985-1989

Od roku 1985 byl účinný nový zákon, zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a prováděcí vyhláška Ministerstva financí České socialistické republiky č. 150/1984 Sb. Nový zákon přinesl změny ve výši sazeb poplatků a došlo ke zrušení daňové progresse. Notářské poplatky se hradily za činnost státních notářství, za bezúplatné nabytí děděním či darováním a z převodu nebo přechodu nemovitostí. Notářské poplatky za úkony byly stanoveny procentem, nebo pevnou částkou. Např. za úkon sepsání závěti 50 Kčs a za sepsání smlouvy 0,75 % z ceny předmětu. Nejmenší částka byla stanovena na 120 Kčs, největší na 2000 Kčs (STARÝ, 2009, s. 194).

Poplatky byly vybírány za:

- **úkony** (základem notářského úkonu byla cena právního úkonu),
- **z převodu nemovitostí** (z úplatného převodu k nemovitostem, z vyšší hodnoty),
- **poplatek z dědictví** (cena veškerého majetku, snížena o dluhy zůstavitele),
- **poplatek z darování** (zčásti nebo zcela bezúplatné nabytí majetku převodem, poplatek byl stanoven z ceny nabývaného majetku).

Poplatky z převodu nemovitostí měl povinnost uhradit převodce, právní nástupce se stal ručitelem za jeho zaplacení. Daň se stanovila z prodejní ceny (cena obecná), ke které se měly vyjádřit národní výbory a stanovit přiměřenost ceny, pokud byly notářstvím požádány. Nedošlo-li ke vzájemné shodě mezi převodcem a notářstvím, cena se stanovila na základě znaleckého odhadu. Poplatková sazba se pohybovala od 1 do 5 %, v závislosti na vztahu mezi převodcem a nabyvatelem (RADVAN, 2007, s. 28). Při ostatních převodech platila sazba od 5 do 20 %. Byl-li převod uskutečněn ze soukromého vlastnictví poplatek se zvýšil o 2 %. Splatnost poplatků byla stanovena do 15 dnů od vyměření a penále činilo 1 % za měsíc prodlení.

Poplatky z dědictví základem poplatku u nemovitostí byla cena zjištěná, poplatek se hradil z nabytí majetku děděním a za bezúplatné nabytí majetku, který zůstavitel převedl ve třech měsících před smrtí na dědice. Poplatky zahrnovaly i ostatní bezúplatné nabytí majetku úmrtím občana. Zjištěná cena majetku se snížila o závazky zůstavitele a ostatních povinností, vztahující se k nařízením v dědickém řízení. Výpočet daně dědické byl rozlišen podle třech skupin nabyvatelů. Sazby byly odstupňovány podle výše základu poplatku.

Notářský poplatek byl povinen uhradit nabyvatel, který měl také povinnost ohlásit veškerý majetek zemřelé osoby příslušnému státnímu notářství a to do třech měsíců. Pozdní ohlášení majetku, stejně tak úhrada poplatku byly penalizovány 0,5 % měsíčně z dlužné částky.

Poplatky z darování byly vybírány z nabytí vlastnického práva, pohledávek a jiných majetkových práv, pokud k němu docházelo zcela nebo zčásti bezplatně (STARÝ, 2009, s. 180). Povinnost úhrady poplatku měl nabyvatel, převodce za poplatek ručil. Výpočet daně darovací byl stejný jako u daně dědické.

Předmětem poplatků byly také smlouvy o omezení převodu nemovitostí a převod práva k osobnímu užívání pozemků. Podle zákonů tehdejší doby se nedalo s pozemky obchodovat (byly v socialistickém vlastnictví), ale pouze mít právo osobního užívání. Majetkové převody mohly dosáhnout maximálně do výše pořizovací ceny, nebo ceny zjištěné podle cenových předpisů. Ve skutečnosti se stávalo, že cena skutečná byla odlišná od vykazované, proto kupující a prodávající měli povinnost oznámit do 15 dnů realizaci převodu, pro následnou kontrolu.

Tabulka č. 2 – Notářský poplatek z dědictví, darování a z převodu nemovitostí

Skupiny příbuznosti	Sazba
1. manžel, děti, vnuci, rodiče	1 % základu poplatku, minimálně 100 Kčs
2. sourozenci, prarodiče a osoby ve společné domácnosti	5 % základu poplatku, minimálně 200 Kčs
3. ostatní osoby	20 % základu poplatku, minimálně 300 Kčs u dědění a darování, u převodu a přechodu nemovitostí 5 % základu poplatku, minimálně 300 Kčs
4. převody ze soukromého a do soukromého vlastnictví	dvojnásobek běžné sazby

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích

3.1.4 Transferové daně v letech 1989- 2012

V období po 17. listopadu 1989 se v tehdejším Československu mění právní předpisy, týkající se i transferových daní. V platnosti nadále zůstává zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a prováděcí vyhláška Ministerstva financí č. 150/1984 Sb., o notářských poplatcích. V souvislosti se změnou politického uspořádání bylo nutné vytvořit novou daňovou soustavu. Ještě před daňovou reformou se zrušily některé nevyhovující prvky, např. byly zrušené dvojnásobné sazby daně pro převody ze soukromého vlastnictví, byla provedena změna osvobození převodů ze socialistického vlastnictví na osvobození převodů do a z vlastnictví státu, a to zákonem č. 201/1990 Sb., s účinností od 18. 5. 1990. Daňová reforma předpokládala podstatnou změnu daňových zákonů, která má přinést sociálně-ekonomické cíle (KUBÁTOVÁ, 2009, s. 13).

Proces přípravy nového systému zdanění převodu a přechodu majetku byl zakončen dne 5. května 1992 (ANDRLÍK, 2010, s. 37), došlo ke zrušení notářských poplatků z převodu nemovitostí, z dědictví a darování **k 1. lednu 1993**, a to zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Řada pramenů, která byla použita v dřívějších normách, se nadále používala i v nové úpravě. Prodávající byl stále povinný k dani a kupující byl ručitelem. Změna ovšem přinesla obnovení progresivní sazby daně. Byl-li základ daně do 1 mil. Kč, platila nejnižší sazba pro všechny skupiny. Nejvyšší sazba platila, přesahoval-li základ daně 40 mil.Kč.

Nový zákon představoval ve své podstatě návrat k principům zákona č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení, které byly uplatněny v letech 1921 až 1957. Především se jednalo o návrat k pojmu daň, neboť vlastní podstatu majetkových transférů nelze považovat za poplatky za úkon, nebo dokonce za službu (ANDRLÍK, 2010, s. 37). Novou reformou se státní notářství privatizovala a správa poplatků přešla na finanční úřady. Nový zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí vykazoval nedostatky, z tohoto důvodu musel být novelizován zákonem České národní rady č. 18/1993 Sb. Celkem bylo provedeno 36 novel, které postupně předpis právně zdokonalovaly a řešily situace, které vznikaly. Mezi podstatnou změnu patřilo zrušení progresivní sazby daně. Nově byla zavedena pro všechny skupiny jednotná sazba daně a u daně dědické a darovací došlo ke snížení sazeb, změna se ale týkala základu daně z nejvyšších hodnot základu daně.

Tabulka č. 3 – Sazby daně dědické a darovací pro jednotlivé skupiny poplatníků

I. skupina	II. skupina	III. skupina
příbuzní v přímé řadě		
<i>děti manželé rodiče vnoučata pravnoučata</i>	<i>sourozenci příbuzní manžela v přímé řadě synovci, neteře strýcové a tety osoby žijící déle než rok ve společné domácnosti</i>	<i>vzdálení příbuzní ostatní fyzické a právnické osoby</i>
Sazba 1,0 % do 1 000 000 Kč	Sazba 3,0 % do 1 000 000 Kč	Sazba 7,0 % do 1 000 000 Kč
Sazba 5,0 % přes 50 000 000 Kč	Sazba 12,0 % přes 50 000 000 Kč	Sazba 40,0 % přes 50 000 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Zákon č. 322/1993 Sb.

Daň z převodu nemovitostí činila 5 % ze základu daně dle § 15, tato sazba přetrvala do konce roku 2003 a později od roku 2004 byla snížena na 3 %.

Od roku 2008 daň dědická a darovací pro první a druhou skupinu poplatníků je od daně osvobozena. Tito poplatníci nemají povinnost podávat na finanční úřad daňové přiznání. Osvobození u daně darovací se vztahuje i na věci movité a peněžní hodnotu, která nepřevyšuje 20 000 Kč a na bezúplatná příležitostná nabytí nepřevyšující 3 000 Kč. Osvobození podléhají i dary, které přísluší státu a prospěšným organizacím. Pro třetí skupinu sazba daně stále činí 7 % ze základu daně do 1 mil. Kč, pro základ daně nad 50 mil. Kč činí sazba 40 %.

Výpočet: Základ daně u daně dědické se vynásobí příslušnou sazbou, poté se vynásobí koeficientem 0,5. U daně darovací se koeficient u výpočtu nepoužívá.

3.1.5 Transferové daně v letech 2012-2013

Tyto daně jsou společně zakotveny v jediném zákoně, a to v zákoně č. 357/1992 Sb., postihující zdanění změny vlastnictví movitých a nemovitých věcí. Tato změna vede k označení těchto daní jako transferové. Daň z převodu nemovitostí má spíše charakter transakce, nejde o jednostranný transfer, ale o převod majetku na straně jedné kupujícímu a na straně druhé prodávajícímu, za účasti peněžního vyrovnání.

DAŇ DĚDICKÁ

§ 2 – Poplatník daně

Poplatníkem se stává osoba, nebo osoby, které nabyly majetek na základě dědictví ze zákona nebo ze závěti, anebo z obou těchto důvodů. Dani dědické podléhá bezúplatné nabytí majetku. Dědicem jsou jak právnické osoby, tak fyzické, popřípadě stát. Není-li dědic, připadne dědictví státu jako odúmrt'.

§ 3 – Předmět daně – majetek movitý a nemovitý nabytý děděním

- **nemovitosti na území ČR** (věci nemovité, pozemky, stavby, byty, nebytové prostory),
- **movitý majetek** (peníze, věci movité, cenné papíry, pohledávky, majetková práva).

Předmět daně dědické zahrnuje, jestliže zůstavitel:

- **byl občanem ČR a měl zde trvalý pobyt** (daň se vybere z celého jeho movitého majetku, který vlastní, a to i v cizině i v ČR),
- **byl občanem ČR, ale neměl trvalý pobyt v ČR** (daň se vybere pouze z jeho movitého majetku, který se nachází v ČR),
- **nebyl občanem ČR, ale měl movitý majetek na území ČR** (daň se vybere z movitého majetku, který se nachází v ČR).

§ 4 – Základ daně

Základem daně je cena nabytého majetku snižená o prokázané dluhy zůstavitele, náklady spojené s pohřbem zůstavitele, o dědický poplatek zaplacený v jiném státě a odměnu notáře. Je-li dědiců více, uplatní si snížení v poměru jimi zděděného majetku. Pro stanovení sazby daně jsou poplatníci rozděleni dle příbuzenského vztahu do třech skupin, a to podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Následující část se bude věnovat pouze poplatníkům zařazeným ve III. skupině, a to z důvodu osvobození poplatníků v I. a II. skupině.

§ 14 – Sazba daně dědické viz Příloha, tabulka č. 15

Tabulka č. 4 – Výpočet odměny notáře a daně dědické pro III. skupinu

Hodnota dědictví	100 000	200 000	400 000	600 000	1 000 000	1 500 000	2 000 000	3 000 000
Odměna notáře	2 000	3 200	5 600	7 700	11 300	13 800	16 300	21 300
Daň dědická	7 000	14 000	28 000	42 000	70 000	115 000	160 000	280 000
Koeficient 0,5	3 500	7 000	14 000	21 000	35 000	57 500	80 000	140 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 5 – Odměna notáře (sazby)

Z prvních 100 000 Kč základu	0,02 %
Z přebývajících částky až do 500 000 Kč základu	0,012 %
Z přebývajících částky až do 1 000 000 Kč základu	0,009 %
Z přebývajících částky až do 3 000 000 Kč základu	0,005 %
Z přebývajících částky až do 20 000 000 Kč základu	0,001 %
Částka nad 20 000 000 Kč se do základu nezapočítává	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č.196/2001 Sb.

Kromě odměny notáře, notář účtuje ještě hotové výdaje dle vyhlášky č. 196/2001 Sb, o odměnách a náhradách notářů a správců dědictví, včetně připočtení DPH.

Názorný výpočet daně dědické, osoby ve III. skupině

Osoba A nabývá dědictví od osoby B, která nebyla podnikatelská osoba a není v příbuzenském vztahu. Osoba A nabývá nemovitost v hodnotě 1 mil. Kč, hotovost v hodnotě 200 tis. Kč a movité věci v hodnotě 280 tis. Kč.

Tabulka č. 6 – Dědictví, názorný výpočet

Nabytý majetek osobě A	Cena majetku	Osvobození	Základ daně
Nemovitost	1 000 000		1 000 000
Hotovost	200 000	20 000	180 000
Movité věci	280 000	20 000	260 000
Celkem	1 480 000	40 000	1 440 000 Kč
Náklady na pohřeb činí 20 000 Kč			
Výpočet	1 440 000/1 480 000 × 20 000	19 459 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Základ daně $1\,440\,000 - 19\,459 = 1\,420\,541$, po zaokrouhlení (nahoru) $1\,420\,600$ Kč, částka do 1. mil. činí (dle tabulky č. 10) $70\,000 + (9\% \text{ ze } 420\,600) = 107\,854$, tuto částku vynásobíme koeficientem 0,5 a **výsledná dědická daň činí 53 927 Kč.**

Tabulka č. 7 – Náznorný výpočet, odměny notáře

Obvyklá cena majetku, pro výpočet daně dědické činí 2 194 300 Kč		Kč
Výpočet (tabulka č. 5)	Do 100 000	2 000
	Do 500 000	4 800
	Do 1 000 000	4 500
	Zbýlý 1 194 300	5 972
Odměna notáři celkem po zaokrouhlení Kč nahoru		17 280

Zdroj: Vlastní zpracování

Z hodnoty zděděného majetku v částce 2 194 300 Kč, činí odměna notáře 17 280 Kč.

§ 19 – Osvobození, za podmínek vyjmenovaných v ZDDPN

- osvobozena I. a II. skupina,
- III. skupina pouze – (peníze, vklady, cenné papíry a movité věci osobní potřeby do 20 000 Kč).

Osvobození se nevztahuje na movitý majetek ve třetí skupině, byl-li součástí obchodního majetku zůstavitele, osvobozeny nejsou ani vklady na podnikatelských účtech, avšak peníze v hotovosti a cenné papíry osvobozeny jsou, i v případě podnikání. U nemovitostí se osvobození neuplatňuje. Je-li nabyvatel stát, nadace, je osvobození při bezúplatném nabytí, uplatněno. Byl-li zůstavitel občanem ČR a měl zde trvalý pobyt, vztahuje se osvobození pouze na nemovitý majetek, který vlastnil v zahraničí.

DAŇ DAROVACÍ

§ 5 – Poplatník daně

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel majetku (obdarovaný), kterou získal při bezúplatném převodu od právnické nebo fyzické osoby, která má sídlo nebo trvalý pobyt v ČR, dárce se stává ručitelem. V případě darování majetku do ciziny se poplatníkem stává

dárce, a to z důvodu vymahatelnosti daně správcem.

§ 6 – Předmětem daně

je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou:

- **nemovitý majetek** (pozemky, stavby, byty, nebytové prostory),
- **movitý majetek** (peníze, věci movité, cenné papíry, věci osobní potřeby, př. šperky, majetkový prospěch, př. smlouva o výpůjčce, majetková práva).

Předmětem daně darovací je také bezúplatné zřízení věcného břemena, spojené s darováním nemovitosti. Uvedené předměty daně se vztahují na bezúplatná nabytí majetku na území České republiky. Součástí předmětu daně darovací je i movitý majetek nebo majetkový prospěch, který byl realizován mimo tuzemsko, je-li dárce nebo obdarovaný občan České republiky nebo osoba s trvalým pobytem na území České republiky nebo právnická osoba se sídlem v České republice.

§ 7 – Základ daně

Základem daně darovací je cena bezúplatně nabytého majetku bez osvobozené části předmětu daně, snižující o prokázané dluhy a jiných povinností, které se váží k předmětu daně (VANČUROVÁ, a kol., 2012, s. 350). Cena je stanovena na základě zákona o ocenění majetku. U převodů členských práv a povinností v bytovém družstvu se stanoví cena z ceny obvyklé. Základ daně se sníží o majetek osvobozený od daně darovací, dále o prokazatelné dluhy, které se váží k předmětu daně, clo a daň placené při dovozu majetku, tvořícího předmět daně z jiné země.

§ 7a – Základ daně u bezúplatně nabytých povolenek

Základem daně darovací je průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny.

§ 14 – Sazba daně

U daně darovací je sazba totožná s daní dědickou, ovšem výsledná částka se již neupravuje koeficientem 0,5. Základ daně dědické, ve srovnání s daní darovací, je tedy poloviční. Pro zabránění rozdělení darů na menší části, a tím snížení základu daně, se cena movitého majetku, v průběhu dvou po sobě kalendářních roků, sčítá.

Tabulka č. 8 – Příklad, výpočet daně darovací

Osoba A daruje osobě B v průběhu dvou let movité dary, příbuzenský vztah skupina III., osoby nepodnikající	
Dar první v lednu 2010 Motocykl v hodnotě 150 000 Kč Dar druhý v březnu 2010 Hotovost v hodnotě 230 000 Kč Dar třetí v lednu 2011 Televizor v hodnotě 30 000 Kč Dar čtvrtý v březnu 2011 Hotovost v hodnotě 80 000 Kč	
Řešení	
1. Základ daně první dar 150 000	3. Základ daně třetí dar 340 000
Osvobození - 20 000	Televizor (30 000 - 20 000) 10 000
Základ daně 130 000	Základ daně 350 000
Daň 7 % 9 100	Daň 7 % 24 500
2. Základ daně druhý dar 130 000	Daň vyměřena z třetího daru
Hotovost (230 000 - 20 000) 210 000	24 500 - 14 700 = 9 800
Základ daně 340 000	
Daň 7 % 23 800	4. Základ daně čtvrtý dar 350 000
Daň vyměřena z druhého daru	Hotovost (80 000 - 20 000) 60 000
23 800 - 9 100 = 14 700	Základ daně 410 000
	Daň 7% 28 700
Daň ze čtvrtého daru činí 28 700 - 24 500 = 4 200 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z VANČUROVÁ a kol. (2012, s. 351)

Příklad, daň darovací – věcné břemno:

Pan A daroval dceři nemovitost s podmínkou bezúplatného zřízení věcného břemene užívání nemovitosti panem A. Znalecké ocenění věcného břemene činí 50 000 Kč.

Výpočet daně darovací:

Daň darovací (věcné břemeno) bude osvobozeno dle § 19 a daň bude nulová (KOUT, 2013, s. 163).

§ 19 – Osvobození

Osvobození od darovací daně je velmi široké. Mezi nejvýznamnější patří osvobození I. a II. skupiny. Osvobození se nevztahuje na movitý majetek ve třetí skupině, byl-li součástí obchodního majetku dárce, osvobozeny nejsou ani vklady na podnikatelských účtech, avšak peníze v hotovosti a cenné papíry osvobozeny jsou, i v případě podnikání. Obchodní společnosti a družstva mohou uplatnit osvobození u vložených vkladů do obchodních společností nebo družstev. U vkladu nemovitosti je osvobození podmíněno tím, že účast společníka v této společnosti nesmí zaniknout do pěti let. (VANČUROVÁ, a kol., 2012, s. 350). Další osvobození se vztahuje na darování majetku státu nebo celospolečensky prospěšným účelům.

Osvobození od daně darovací:

- **osvobozeno** (I. a II. skupina),
- **osvobozeno** (III. skupina pouze – peníze, vklady, cenné papíry, movité věci osobní potřeby do 20 000 Kč, jiný majetkový prospěch).

DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

§ 8 – Poplatník daně

- **převodce (prodávající)** nabyvatel se stává ručitelem,
- **nabyvatel** (jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci),
- **převodce i nabyvatel** (jde-li o výměnu nemovitosti),
- **každý z manželů SJM** (je samostatným poplatníkem),
- **podílové spoluvlastnictví** (každý spoluvlastník je poplatníkem).

§ 9 – Předmět daně

- **převodce (prodávající)** – úplatný převod k nemovitosti na základě kupní smlouvy, poplatníkem daně se stává převodce, nabyvatel za tuto daň ručí,
- **nabyvatel** – přechod vlastnictví k nemovitosti, ke změně vlastnictví nemovitosti

nedochází z dobrovolné vůle vlastníka, jde o rozhodnutí úřadu nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu; poplatníkem daně je nabyvatel, ručitel není,

- **převodce i nabyvatel** – vzájemná směna nemovitostí na základě směnné smlouvy, poplatníkem daně se stává převodce i nabyvatel, ručitel není,
- **každý z manželů SJM** – převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti z/do společného jmění manželů, u bezpodílového spoluvlastnictví platí manželé daň každý ze své poloviny, ručitel není,
- **podílové spoluvlastnictví** – vypořádání podílového spoluvlastnictví dochází k převodu nebo přechodu při spoluvlastnických podílech k nemovitosti, poplatníkem se stávají podíloví spoluvlastníci, každý samostatně, ručitel není.

§ 10 – Základ daně

- cena sjednaná se použije v případě, je-li hodnota nemovitosti vyšší než cena oceněna znalcem (zjištěná),
- cena zjištěná se použije v případě, když je cena sjednaná nižší, než je cena zjištěná (znalcem),
- cena té nemovitosti, která je vyšší, v případě výměny dvou nemovitostí (ANDRLÍK, 2010, s. 80).

§ 15 – Sazba daně

Je lineární a v současné době činí 4 % ze základu daně.

Tabulka č. 9 – Příklad výpočtu daně z převodu nemovitostí, cena sjednaná

Manželé prodávají nemovitost, každý vlastní 50% podíl. Cena prodejní je v hodnotě 2 000 000 Kč. Kupující nechá ocenit nemovitost znalcem, hodnota ocenění dle znaleckého posudku činí 1 700 000 Kč .
Poplatníkem bude každý z manželů a základ daně bude stanoven z ceny sjednané, protože je vyšší než cena zjištěná.
Základ daně $(1\,000\,000 \times 0,04) = 40\,000$ Kč. Každý z manželů zaplatí daň ve výši 40 000 Kč.
Výpočet daně z převodu nemovitostí, na základě směny
Pan A vlastní dům, znalecké ocenění činí 5 000 000 Kč
Paní B vlastní dům, znalecké ocenění činí 4 800 000 Kč
A a B provedou směnu jejich nemovitostí
Základem daně bude nemovitost A, pro vyšší ocenění znalcem $(5\,000\,000 \times 0,04) = 200\,000$ Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

§ 20 – Osvobození

Osvobození od daně z převodu nemovitostí není tak obsáhlé jako u daně dědické a darovací, je vyjmenováno v § 20 ZDDPN. K nejvýznamnějším patří osvobození převodů nemovitostí v majetku obcí nebo státu, nepeněžité vklady do obchodních společností a družstev, první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která je novostavbou a též i k bytu, a to z důvodu podpory investic do bydlení.

3.2 Daňová soustava v ČR

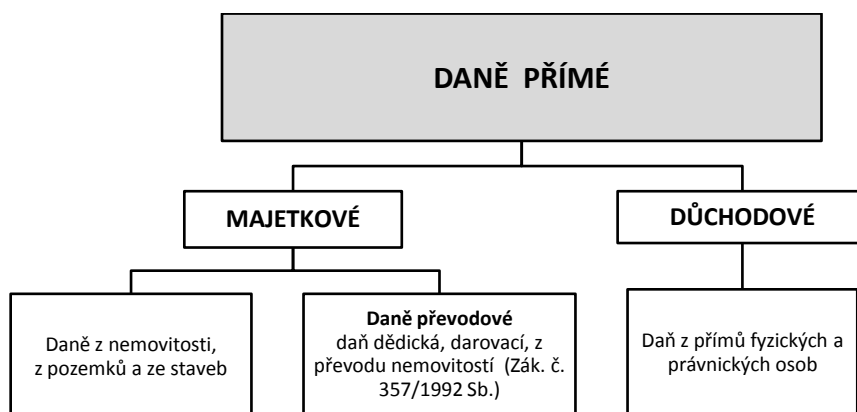
Daňová soustava ČR byla zavedena reformou platnou od 1. 1. 1993. Z dnešního pohledu je vymezena souborem daňových zákonů představující daně, které jsou vybírané v daném státě. *„Zdanění je vlastně rozhodnutí vlády o tom, jak odebere požadované zdroje domácnostem a firmám, aby je mohla použít ve veřejném zájmu. Peníze, které se na daních vyberou, jsou prostředek, který přesunuje reálné zdroje ze soukromých do veřejných statků.“* (SAMUELSON, a kol., 2013, s. 312)

Souhrn všech daní, které stát vybere do státního rozpočtu, se nazývá daňový systém. Daňový systém je provázaný vztah všech daní, který je na sobě závislý, a zahrnuje pravidla, podle kterých se daně vybírají. Dobrý daňový systém by měl být sestaven tak, aby uspokojil požadavky na spravedlivé rozložení daňového břemene, tj. každý má platit spravedlivý podíl, aby zdroje byly efektivně využity, správa daní byla snadná, levná a jednotná (MUSGRAVE, a kol., 1994, s. 200). Každá daň by měla být vytvořena tak, aby lidé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přinese do státní pokladny (SMITH, 1925, s. 353).

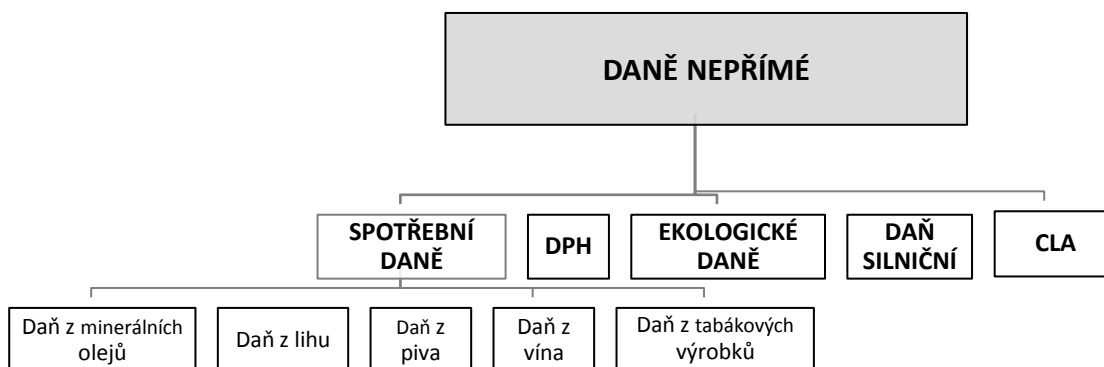
3.2.1 Členění daní (klasifikace) v ČR

Daně se obecně dělí **na přímé a nepřímé**. Přímé daně jsou v nejširším slova smyslu vybírány od občanů, domácností a firem (přímo). Nepřímé daně jsou vybírané ze zboží a služeb a jsou placené nepřímo (JACKSON, a kol., 2003, s. 350).

Obrázek č. 1 – Daňová soustava ČR



U daní přímých je znám poplatník, který je většinou i plátcem daně. U daní nepřímých nemusí být znám konkrétní poplatník daně, pouze plátcé.

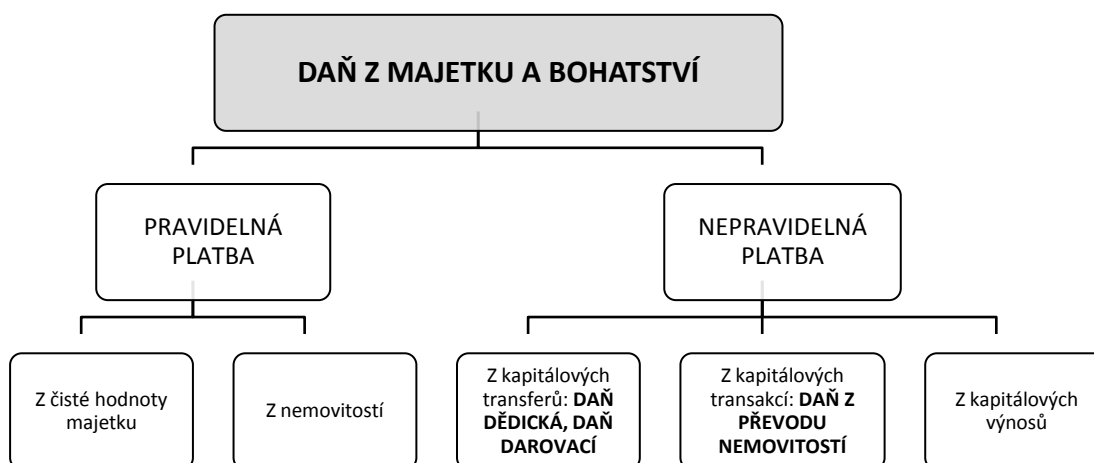


Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z BŘEZINOVÁ a kol. (2007, s. 474)

3.2.2 Majetkové daně (klasifikace) v ČR

K třídění majetkových daní se užívá i teoretičtější, méně užívaná klasifikace.

Obrázek č. 2 – Klasifikace majetkových daní



Zdroj: Vlastní zpracování

Majetkovým daním podléhá přírůstek čisté hodnoty majetku. V průběhu 19. a 20. století řada států od této daně ustoupila, pro velmi obtížné stanovení základu daně hmotného a nehmotného majetku a následné vyměření této daně. Tato daň byla zrušena a nahrazena daní z nemovitostí a transferovými daněmi. Kapitálové výnosy jsou v současné době zahrnovány do daní důchodových. Daně z kapitálových transferů (daň dědická a darovací) jsou nepravidelné jednorázové daně, které jsou vyměřeny při bezúplatném převodu majetku. Daně z kapitálových transakcí (daň z převodu nemovitostí) se řadí také mezi jednorázové nepravidelné daně a vyměření je ovšem při úplatném převodu.

3.2.3 Mezinárodní komparace členění daní

Klasifikace podle Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) slouží k porovnávání dat mezi jednotlivými zeměmi. Organizace se zaměřuje na srovnávání dat výběru daní na mezinárodní celosvětové úrovni. Klasifikace OECD na rozdíl od klasifikace České republiky zahrnuje sociální a zdravotní pojištění do daňových příjmů. OECD představuje mezinárodní vládní organizaci koordinující ekonomickou a sociálně-politickou

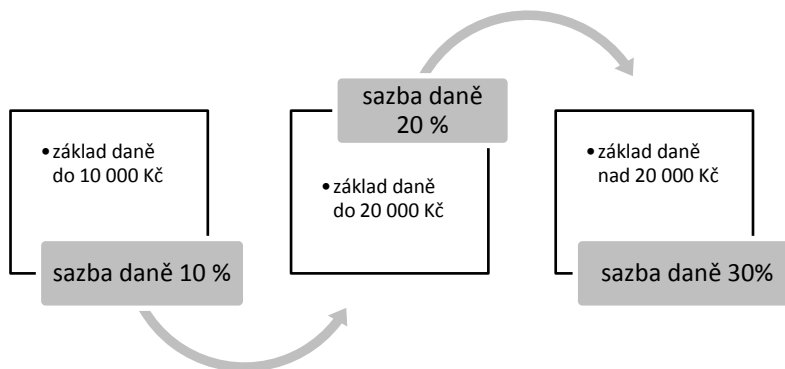
spolupráci členských zemí. Cílem organizace je napomáhat k ekonomickému rozvoji a potlačení nezaměstnanosti. S OECD spolupracují všechny státy Evropské unie a téměř dalších 70 zemí.

3.2.4 Sazba daně

„Daně jsou progresivní, odnímají-li s růstem příjmu vyšší podíl; proporcionální, zůstává-li podíl daní na příjmu konstantní a regresivní, kladou-li větší relativní břemeno na rodiny s nízkým důchodem.“ (SAMUELSON, a kol., 2013, s. 314)

- **Diferencovaná sazba** (rozdílná sazba daně, př. DPH potraviny 15 %, služby 21 %)
- **Lineární sazba** (stanoví se určitým procentem ze základu daně, procento se nemění s růstem základu daně)
- **Progresivní sazba** (s vyšším příjmem se odvádí vyšší podíl)

Obrázek č. 3 – Progresivní sazba daně – stupňovitá progresse



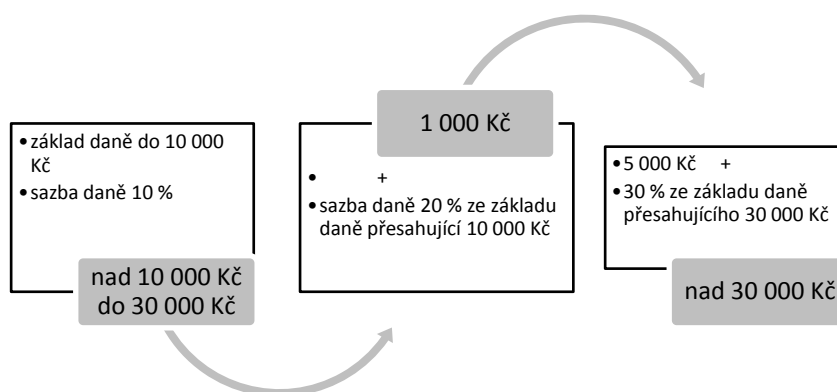
Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z VANČUROVÁ a kol. (2012, s. 23-28)

Rozdělíme základ daně podle jednotlivé výše a pro každý základ přiřadíme danou sazbu. Čím je základ vyšší, tím je vyšší sazba.

Výpočet stupňovité progresse (obrázek č. 3)

Např. vezmeme-li základ daně 10 000 Kč a přiřadíme daňovou sazbu určenou k daňovému základu, tj. $10\,000 \times 0,10\%$ = výsledná daň 1000 Kč, disponibilní příjem činí 9 000 Kč, vezmeme-li základ daně 11 000 Kč (překročíme hranici 10 000 Kč), sazba bude činit 20 %, tj. $11\,000 \times 0,20\%$ = výsledná daň 2 200 Kč, disponibilní příjem činí 8 800 Kč. Disponibilní příjem klesne o 200 Kč.

Obrázek č. 4 – Progresivní sazba daně – klouzavá progresse



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z VANČUROVÁ a kol. (2012, s. 23-28)

Tabulka č. 10 – Výpočet, klouzavá progresse (obrázek č. 4)

Základ daně	Sazba daně	Výpočet	Disponibilní zisk
10 000 Kč	10 %	1 000	9 000 Kč
11 000 Kč	1 000 + 20 % ze základu daně přesahujícího 10 000 Kč	1 000 + 200	9 800 Kč
30 000 Kč	1 000 + 20 % ze základu daně přesahujícího 10 000 Kč	1 000 + 4 000	25 000 Kč
31 000 Kč	5 000 + 30 % ze základu daně přesahujícího 30 000 Kč	1 000 + 4 000 + 300	25 700 K

Zdroj: Vlastní zpracování

U klouzavé progresse ke snížení disponibilního příjmu nedojde.

3.2.5 Státní rozpočet

Důležitým fiskálním nástrojem vlády v ČR je státní rozpočet, který zabezpečuje funkce získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Státní rozpočet je centralizovaný systém, prostřednictvím kterého dochází k přerozdělení získaných příjmů na celé území státu.

Tabulka č. 11 – Klasifikace daní a jejich správa

Daň	Předmět zdanění	Kdo je vybírá
Daň z příjmů FO	osobní důchod	FÚ
Daň z příjmů PO	výnosy z veškeré činnosti	FÚ
Daň z nemovitostí	nemovitosti	FÚ
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	transfer majetku	FÚ
Silniční daň	automobily k podnikání	FÚ
DPH	hodnota přidaná	FÚ, Celní správa
Daně spotřební, energetické	množství komodity	Celní správa
Cla, odvody do EU	hodnota dovezeného zboží	Celní správa
Zdravotní pojištění	osobní a firemní důchod	Zdravotní pojišťovny
Sociální pojištění	osobní a firemní důchod	ČSSZ
Místní poplatky	poplatky, vlastnictví zvířat	Obce
Daň z elektřiny	sluneční zařízení	FÚ
Loterie	herní zařízení	FÚ

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z ŠIROKÝ (2012, s. 230)

Tabulka č. 12 – Výnos daní v ČR v letech 2008 až 2012, v mld. Kč

Daň z příjmu	2008	2009	2010	2011	2012
DPFO	143,3	126,7	130,0	133,4	136,3
DPPO	189,1	125,7	129,7	124,0	133,6
Daň z nemovitostí	5,2	6,4	8,7	8,6	9,5
Daň dědická	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	0,3	0,2	0,1	4,3	3,4
Daň z převodu nem.	10,0	7,8	7,5	7,4	7,7
Silniční daň	6,0	4,8	5,1	5,2	5,2
DPH CÚ, FÚ	255,2	253,6	269,5	275,4	278,2
Daně spotřební, energie	133,0	131,1	138,3	140,6	140,4
Cla, odvody do EU	7,9	6,3	7,1	7,7	6,2
Daň z elektřiny	0,0	0,0	0,0	5,9	6,4
Odvod z loterií	0,0	0,0	0,0	0,0	5,9
Ostatní příjmy, odvody a daně FÚ, CÚ	7,5	7,1	6,6	6,3	6,1
CELKEM	757,6	669,7	702,7	718,9	739,0

Rozdíly v částkách mohou být způsobeny zaokrouhlováním.

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z MFČR (2013)

Z hlediska fiskálního výnosu mají transferové daně omezený význam pro zastínění daněmi důchodovými a nepřímými. Z pohledu daňového výnosu je nejdůležitější daň z převodu nemovitostí, za rok 2012 byl její podíl na celkovém výnosu transferových daní 69 % (tabulka č. 13).

Tabulka č. 13 – Vývoj daňového inkasa transferových daní v letech 2008-2012

v mld. Kč	2008	2009	2010	2011	2012
Daň dědická	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	0,3	0,2	0,1	4,3	3,4
Daň z převodu nemovitostí	10,0	7,8	7,5	7,4	7,7
CELKEM	10,4	8,1	7,7	11,8	11,2
Podíl daně z převodu nemovitostí	96 %	96 %	97 %	63 %	69 %
Meziroční růst transferových daní		-2,3	-0,4	4,1	0,6
Daňové příjmy celkem	757,6	669,7	702,7	718,9	739,0
Podíl transferových daní na celkových příjmech	1,37%	1,20%	1,09%	1,64%	1,51%
Podíl DPH na celkových příjmech	33,69%	37,87%	38,35%	38,31%	37,65%

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Nová právní úprava k 1. 1. 2014

Senát se usnesl na tomto zákonném opatření Senátu:

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

§ 1 – Poplatníkem daně v případě kupních a směnných smluv může být nadále prodávající, ale nabyvatel se stává ručitelem. Nově se mohou účastníci smlouvy výslovně dohodnout, že poplatníkem daně se stane nabyvatel, v takovém případě se institut ručení neuplatní. Poplatníkem je vždy nabyvatel v momentě, když se nejedná o nabytí nemovité věci kupní, nebo směnnou smlouvou (exekuce). V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo z podílového fondu (penzijní, svěrečnický), hledí se na tyto fondy jako na jediné nabyvatele nebo převodce. Při směně nemovitých věcí se zdaňoval pouze jeden převod, nově je zdaněno nabytí nemovité věci samostatně, a to u obou nabyvatelů.

§ 2 – Předmět daně – úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je:

- pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou v ČR (dle zákona č.89/2012 Sb., nový občanský zákoník),
- právem stavby na území ČR,
- spoluvlastnickým podílem na nemovité věci z výše uvedených,

- nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva nebo úplatné postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva.

§ 3 – Nabytí vlastnického práva – pro účely daně z nabytí nemovitých věcí se považuje: Vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřeneckého fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která původně byla:

- samostatnou nemovitou věcí,
- součástí práva stavby nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku.

§ 4 – Úplata – částka v peněžních prostředcích, nebo nepeněžní plnění podle zákona upravujícího oceňování majetku

§ 5 – Předmětem daně není – nabytí vlastnického práva k nemovité věci

- pozemkové úpravy,
- přeměny obchodních korporací,
- nabytí vlastnického práva poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.

§ 6 – Osvobození – věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti:

- členský stát Evropské unie,
- jiný stát, je-li zaručena vzájemnost,
- územní samosprávný celek,
- právnická osoba, nabývá-li vlastnické právo k nemovité věci z majetku jiného členského státu a členský stát Evropské unie je zřizovatelem této právnické osoby nebo jediným členem.

§ 7 – Osvobození – věcná osvobození u nových staveb, je osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu do 5 let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu užívat:

- pozemek nebo právo stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,
- nová stavba rodinného domu,
- jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep, komoru.

§ 8 – Osvobození – věcná osvobození u jednotek:

- zahrnující družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou,
- nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru a která je ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá, je nájemcem této jednotky, je členem této právnické osoby a podílela se na pořízení domu s jednotkami. Pokud se stane jednotka SJM, nárok na osvobození vznikne, kdy podmínky splní alespoň jeden z manželů.

§ 9 – Ostatní věcná osvobození – nabytí vlastnického práva k nemovité věci uživatelem na základě smlouvy o finančním leasingu i právo stavby je osvobozeno.

§ 10 – Základ daně – nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.

§ 11 – Je změněn způsob stanovení základu daně, který bude vycházet z **nabývací hodnoty**. Základem daně byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, nebo kupní cena, pokud byla vyšší než cena zjištěná, vždy byl nutný znalecký posudek. Nově bude cenu porovnávanou se sjednanou (kupní) cenou určovat správce daně. U kupních a směnných smluv se nabývací hodnota určí porovnáním sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty. Ta, která je vyšší, bude nabývací hodnota, z které se stanoví základ daně a vypočte daň. U nemovitostí, kde nelze určit administrativní cenu (haly, obchody, průmysl) je nutné porovnání sjednané ceny se srovnávací cenou, odvozenou od ceny zjištěné, kde je nutné vycházet ze znaleckého posudku. **Nabývací hodnotou je:**

- sjednaná cena,
- srovnávací daňová hodnota,
- zjištěná cena,
- zvláštní cena.

§ 12 – Postup určení nabývací hodnoty

- cena sjednaná (je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě),
- srovnávací daňová hodnota (je-li vyšší než sjednaná cena),

- cena zjištěná (není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota),
- zvláštní cena (lze-li určit zvláštní cenu, nabývací hodnota je výlučně tato cena).

§ 13 – Sjednaná cena je úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

§ 14 – Srovnávací daňová hodnota (75 % směrné hodnoty, nebo 75 % zjištěné ceny dle znaleckého posudku).

§ 15 – Směrná hodnota vychází z cen podobných nemovitých věcí (nemovitostí) v daném místě, čase, kde se zohledňuje druh, poloha, stáří, vybavení a technické parametry nemovité věci. Podkladem pro stanovení základu daně již není cena zjištěná dle znaleckého posudku, ale směrná hodnota. Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup určení směrné hodnoty.

Nemovitosti bez nutnosti znaleckého posudku § 15

Rodinné domy a byty
Garáže
Chaty, chalupy, objekty pro rekreaci
Pozemky, které tvoří se stavbami funkční celek
Pozemky, jejichž součástí jsou uvedené stavby
Pozemky bez trvalého porostu, na kterých není zřízena stavba a nebylo zřízeno právo stavby

§ 16 – Cena zjištěná dle zákona upravujícího oceňování majetku.

§ 17 – Zvláštní cena při vydražení a předražku je cena při:

- výkonu rozhodnutí prodejem dle občanského soudního řádu,
- exekuce,
- veřejná dražba.

§ 18 – Zvláštní cena u obchodních korporací

- vklad nemovité věci do osobní společnosti cena nemovité věci uvedená ve společenské smlouvě této společnosti,
- vklad nemovité věci do družstva, cena určená znalcem,
- vklad nemovité věci do kapitálové společnosti, cena určená znalcem.

§ 19 – 21 Zvláštní cena v souvislosti s insolvencí, s pozůstalostí, v ostatních případech.

§ 22 – Výlučnost sjednané ceny je nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku samosprávného celku, nebo u věci ujednané ve smlouvě o výstavbě, které je nabyto za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky.

§ 23 – Výlučnost zjištěné ceny na základě:

- finančního leasingu,
- zjišťovacího převodu práva,
- úplatné postoupení pohledávky,
- nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části.

§ 24 – Uznatelný výdaj je odměna prokazatelně zaplacená znalci.

§ 25 – Přepočítání cizí měny na českou měnu

§ 26 – Sazba daně je ve výši 4 %.

§ 27 – Výpočet daně

Jestliže si poplatník určí stanovení nabývací hodnoty směrnou hodnotu dle § 42, musí sám vyčíslit v daňovém přiznání zálohu dle § 43 – § 44 ve výši 4 % sjednané ceny a zároveň ji zaplatit ve splatnosti pro podání daňového přiznání dle § 46. K daňovému přiznání poplatník nemusí dokládat znalecký posudek, musí ale vyplnit přílohy daňového přiznání, kde uvede přesné údaje o nemovitosti, technické parametry nemovitosti a informace, které souvisí s okolím nabývané nemovitosti. Správce daně na základě těchto podkladů vyčíslí směrnou hodnotu, nebude ale počítat celou cenu, která je v daném místě pro podobnou nemovitost obvyklá, ale pouze tři čtvrtiny (0,75 %), poté porovná hodnotu s cenou sjednanou, z vyšší hodnoty stanoví základ daně a vyměří daň platebním výměrem. Bude-li se rovnat vyměřená daň uhrazené záloze, správce daně platební výměr dle § 50 nedoručí. Bude-li vyšší vyměřená daň než záloha, správce daně dle § 49 doručí platební výměr a poplatník do 30 dnů dle § 48 daň uhradí. V případě, že by poplatníkovi porovnávání s cenou obvyklou (směrnou) nevyhovovalo, nebo by se tento postup poplatníkovi nevyplatil, může postupovat podle

starého principu, kde možnost využití znaleckého posudku s porovnáním s kupní cenou zůstane zachována. V daňovém přiznání si poplatník sám vypočte srovnávací daňovou hodnotu (75 % zjištěné ceny) a porovná ji s cenou kupní. Srovnávací daňová hodnota je nabývací hodnotou, pokud je vyšší než cena sjednaná. Pokud je vyšší cena sjednaná (kupní), základ daně se stanoví z této ceny. Jestliže si poplatník vybere možnost využití znaleckého posudku, musí ovšem finanční úřad písemně požádat a zároveň předložit znalecký posudek. Poplatník si nově může u ceny zjištěné základ daně snížit dle § 37 o odměny a náklady, které prokazatelně zaplatil znalci za znalecký posudek.

§ 28 – Výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu.

§ 29 – Daňové přiznání se nadále podává u správce daně, v jehož územním obvodu je evidovaná převáděná nemovitost.

§ 30 – Solidární daňová povinnost – například manželé nově nemusí podávat daňové přiznání každý samostatně, postačí jedno společně.

§ 31 – Poskytování informací o cenách nemovitých věcí katastrálními orgány

§ 32 – § 33 Lhůta pro podání daňového přiznání zůstává nadále stejná. Byl-li povolený vklad do katastrálního úřadu 15. února 2014, poplatník musí podat daňové přiznání do 15. května 2014.

§ 34 – Povinná příloha daňového přiznání je doklad, kde na základě písemnosti došlo k nabytí nemovité věci (kupní smlouva, vyznění katastrálního úřadu) dle § 38 postačí kopie listinná, nebo elektronická podoba.

§ 35 – Povinná příloha – zvláštní cena – přílohou daňového přiznání je písemnost potvrzující zvláštní cenu, je-li nabývací hodnotou tato cena.

§ 36 – Povinná příloha – znalecký posudek je-li nabývací hodnotou:

- zjištěná cena,
- cena sjednaná, je-li porovnávána se srovnávací hodnotou, pro jejíž určení se použila cena zjištěná,

- srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení se použila zjištěná cena.

§ 39 – Povinná příloha – výjimka z povinnosti předložení:

- pokud správce daně může z informačních systémů veřejné správy informaci získat,
- skutečnost, která je doložena písemností, kterou může správce daně ověřit a správce daně zveřejní tuto informaci na úřední desce.

§ 53 – Povinná příloha – vzájemné darování

„Bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí o koupi nebo směnu, a to i vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.“

Zhodnocení: Čerpáno z údajů – Důvodová zpráva k ZOS č. 340-2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí. Nové změny by mohly snížit administrativní náklady, ale nový systém výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí se zdá být velmi složitý a klade na správce daně další požadavky. Tímto novým výpočtem lze očekávat spory, zda správce daně správně ocenil nemovitost a celkem je tedy možné, že náklady se nesníží, a to z důvodů sporů s poplatníky či vyhodnocování cen nemovitostí, zavedením administrativní ceny, navýšení počtu úředních osob spravující daň z nabytí nemovitých věcí apod. Přínos nové právní úpravy nelze hodnotit pouze podle objemu daně, ale z hlediska zavedení samostatné daně (zákon o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.), která navazuje na nový občanský zákoník. Nepřijetím nové právní úpravy by vedlo k výpadku inkasa do státního rozpočtu (tj. 7,6 mld. Kč v porovnání s rokem 2012) v důsledku zrušení původního zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. Předpokladem pro daň z nabytí nemovitých věcí je snížení inkasa do státního rozpočtu vzhledem k nové konstrukci nabývací hodnoty, od které se odvozuje základ daně, která se již nebude porovnávat s cenou kupní a zjištěnou, ale s cenou srovnávací, odpovídající pouze 75 % administrativní ceny. Naproti tomu lze předpokládat zvýšení příjmů do státního rozpočtu a to díky zrušení některých dřívějších osvobození, nebo rozšíření předmětu daně, která dosud dani z převodu nemovitostí nepodléhala. Hlavním pozitivním ekonomickým přínosem nové právní úpravy má být dosažení snížení administrativní náročnosti správy daně, která povede k vyšší efektivitě výběru daně a současně na straně poplatníků dojde k úspoře finančních i časových nákladů, a to v důsledku snížení rozsahu povinností předkládat znalecké posudky

a omezením rozsahu listin, které musí poplatník přikládat k daňovému přiznání. Zároveň ale přijetím nového zákona dochází ke zvýšeným nákladům na přizpůsobení se daňového informačního systému (ADIS) nové právní úpravě, protože je nutné po dobu tří let vést v systému dvě samostatné úlohy, a to pro novou daň z nabytí nemovitých věcí a daň z převodu nemovitostí. Vzhledem k velkým rozdílům obou daní dochází v systému k odlišnému zpracování. Cílem popsaných změn je dosažení efektivního výběru daní, zkrácení daňových řízení, snazší vymahatelnost daní a snížení administrativních nákladů jak na straně státu, tak daňových poplatníků.

3.3.2 Nová právní úprava k 1. 1. 2014 – Daň darovací

Novou změnou u daně darovací je integrace do nového zákona o daních z příjmů – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dary jsou označovány jako bezúplatné příjmy a jsou zahrnuty do položky ostatních příjmů v § 10 zákona o daních z příjmů. Novou právní úpravou dochází ke zrušení zdanění v sazbách od 7 % do 40 % u III. skupiny poplatníků a nově bude platit jednotná sazba, a to u fyzických osob 15 % a právnických osob 19 %. Zachování zdanění bezúplatných převodů u osob bez příbuzenských vztahů může sloužit jako pojistka proti daňovým únikům u daně z příjmů (LÁCHOVÁ, 2007, s. 42). Od daně darovací jsou nadále osvobozeny dle § 10 písmena d bezúplatné příjmy od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, ale dar od bratranců a sestřenic není nadále od daně z příjmů osvobozen. Dále jsou osvobozeny bezúplatné příjmy z darů příležitostných, pokud jejich hodnota nedosahuje 15 000 Kč a to nezávisle na tom, zda je, nebo není příbuzenský vztah. Osvobozený je příjem z obmyšleného majetku, který byl vyčleněn do svěřeneckého fondu nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou v linii přímé a vedlejší. U právnické osoby dle § 19 písmena b je osvobozen příjem z nabytí dědictví nebo odkazu, příjem na základě rozhodnutí pozemkového úřadu, bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl vyčleněn do svěřeneckého fondu pro případ smrti, veřejně prospěšný poplatník, pokud bude bezúplatný dar použit pro veřejně prospěšnou činnost, anebo pro jeho kapitálové dovybavení a tato činnost nesmí vykazovat znaky podnikání. Osvobození se nepoužije, pokud ho poplatník neuplatní. Přechodem darovací daně do daně z příjmů se nově mění i termín pro podání daňového přiznání. Daňové přiznání k dani z příjmu musí být podáno do 1. dubna následujícího roku. Je-li obdarovaný osvobozen, daňové přiznání nepodává.

Zhodnocení: Daň darovací vzhledem k nízkému inkasu mezi roky 2001 až 2013 (snížení

o 367 mil. Kč, tj. o 77,3 %) vykazovala vysoké administrativní náklady na výběr této daně (průměrné administrativní náklady dosahují 136,93 %). V roce 2013 došlo k významnému poklesu inkasa, neboť daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek byla zavedena pouze pro rok 2011 a 2012. Výsledkem nízkého výběru darovací daně je vysoká nákladnost jejího výběru. V důsledku změny daně darovací do daní z příjmů dojde ke snížení výdajů státní správy a ke zjednodušení daňového systému a to povede k vyšší efektivitě výběru této daně. Tato změna inkorporace daně darovací do daní z příjmů je vnímána jako potřebná a účelná.

3.3.3 Nová právní úprava k 1. 1. 2014 – Daň dědická

Novou změnou u daně dědické je integrace do nového zákona o daních z příjmů – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daň dědická a darovací je upravena v zákoně č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník. Dědické právo upravuje § 1475. Nový občanský zákoník mění určité pojmy a nové zavádí. Dochází k obnovení institutů, které platily v československém právu do roku 1950 a socialistický občanský zákoník je zrušil. Při hledání některých výkladových nejasností týkajících se nového práva je možné se navracet k obecnému občanskému zákoníku (ABGB) a je tak z čeho vycházet (LEDVINKOVÁ, 2014, s. 8). Nově dochází k rozšíření možností dědění tak, jak platily do roku 1950. Pojem dědictví se opět navrácí k pojmu pozůstalost a k osobě zůstavitele a dědice přibývá další osoba odkazovníka. Nově se v případě odkazu převádějí dary, věci a práva po smrti zůstavitele, ale dědění přecházejí i závazky zůstavitele. Příjmy z dědictví či odkazu jsou pro fyzické osoby podle § 4 písmena a zákona o daních z příjmů osvobozeny a podle § 19 písmena b zákona o daních z příjmů jsou osvobozeny i právnické osoby. Do daňového přiznání se osvobozené dědictví nebude vykazovat. Nový občanský zákoník u daně dědické mění pravidla dědění. Jestliže zemřelý o svém majetku nerozhodne a neseptíše dědickou smlouvu či závěť, bude se postupovat dle zákonné posloupnosti, do které se nově zahrnuje více dědiců, viz Příloha tabulka č. 16.

Zhodnocení: Vzhledem k dlouhodobému nízkému inkasu daně dědické do státního rozpočtu, a s ním související vysoké administrativní náklady, které se pohybovaly v průměru kolem 310,76 % na výběr této daně, se výběr daně dědické stal velmi nákladný a zrušení daně dědické je pozitivním přínosem k administrativní efektivitě.

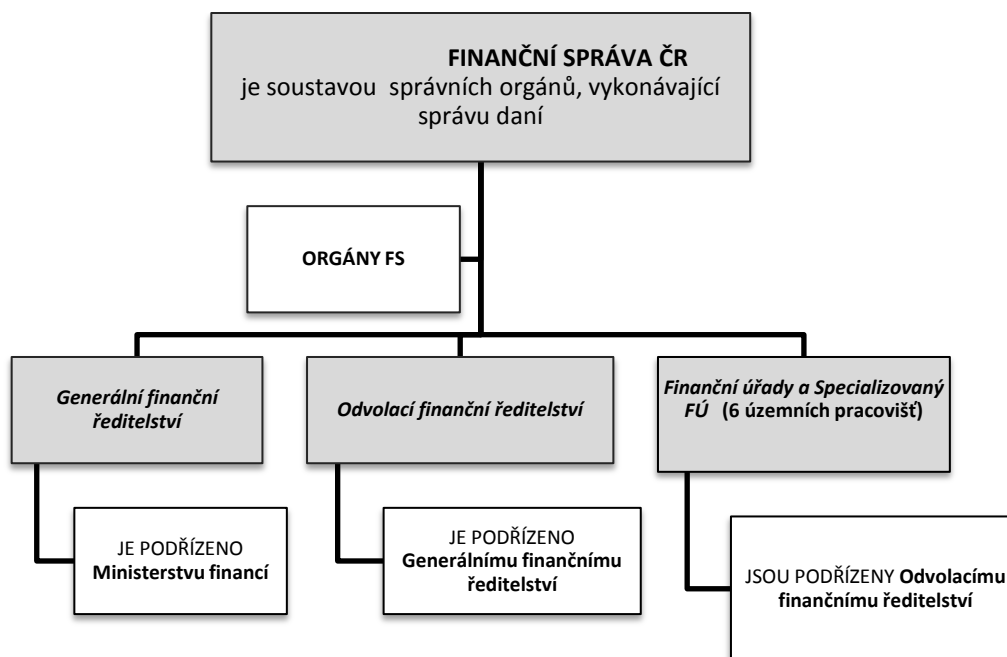
4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část se zaměřuje na kvantifikaci transferových daní, měření a efektivitu výběru těchto daní a následné posouzení zjištěné efektivnosti s novou právní úpravou platnou k 1. 1. 2014.

4.1 Správa daní v ČR

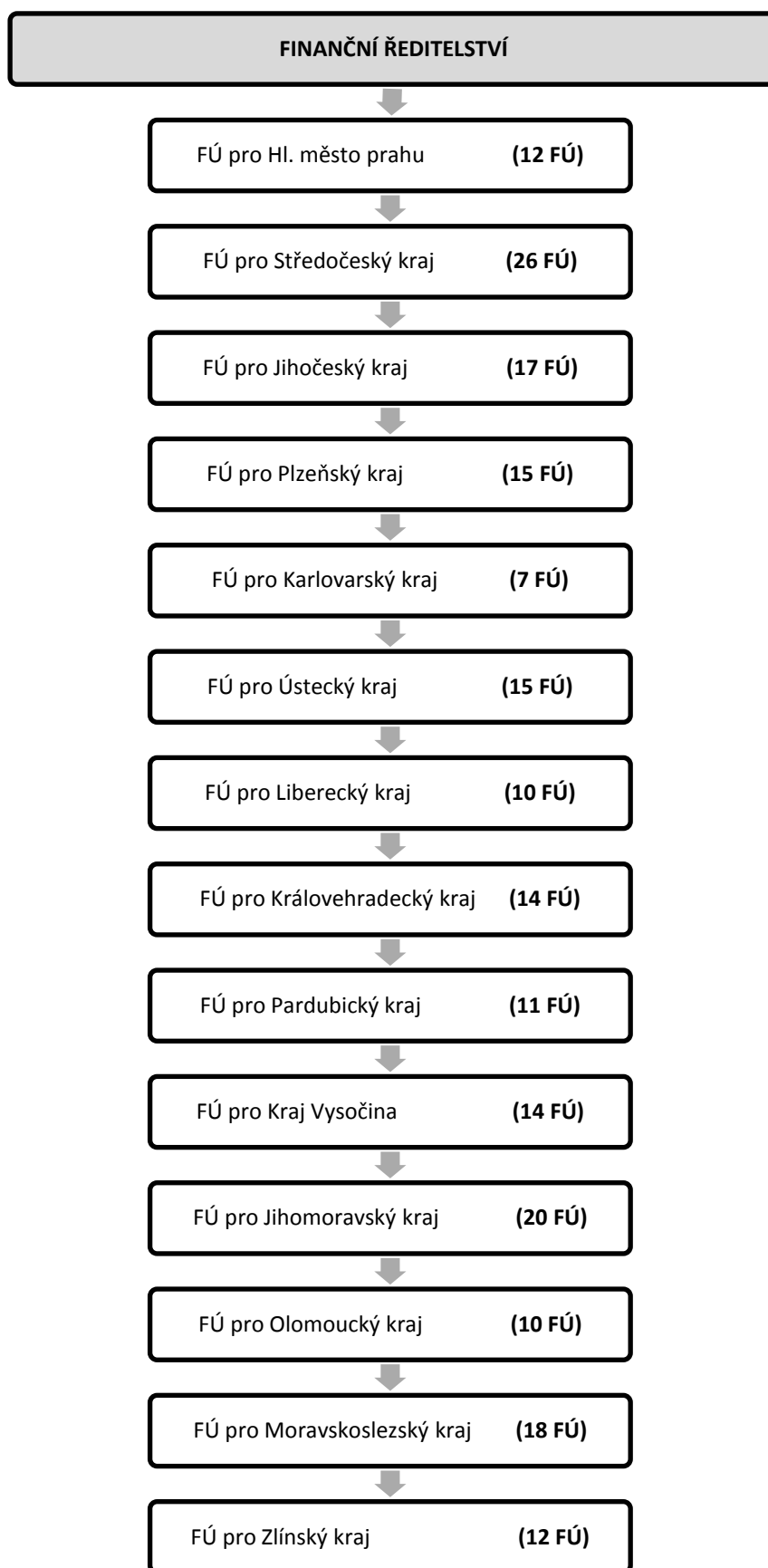
Zabezpečit efektivní výběr daní, správu daní a ochranu ekonomických zájmů státu je cílem každé daňové politiky (SCHULTZOVÁ, a kol., 2011, s. 230). Z hlediska státu je nutno stanovit taková pravidla, která umožní efektivně daně vybrat a zároveň daňové subjekty nezatěžovat administrativní náročností. Fungování každého daňového systému je příliš nákladné. Náklady jsou jak přímé, a to náklady na fungování příslušného úřadu, který daně vybírá (v ČR Ministerstvo financí), tak nepřímé (např. náklady na vedení účetnictví, náklady na placení daňových poradců apod.), které platí plátcí daní (STIGLITZ, 1997, s. 464). Daňová teorie dále rozlišuje náklady nadměrného daňového břemena, představující náklady vznikající prostřednictvím distorze daní. Vlivem daní, které narušují strukturu výdajů subjektů, dochází ke vzniku substitučního efektu. Nadměrné daňové břemeno vznikne tam, kde je možnost distorze a substituce.

Obrázek č. 5 – Správa daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR

Obrázek č. 6 – Územní finanční orgány



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Finanční správa (2014)

V České republice působí 14 finančních ředitelství a 201 finančních úřadů + Specializovaný finanční úřad s šesti územními pracovišti, které se zaměřují na velké podniky. Daně spravují i celní orgány a územní orgány, které spravují místní a část správních poplatků. V ČR působí:

Tabulka č. 17 – Celní správa v ČR

Celní úřady a územní pracoviště	
Generální ředitelství	1
Celní úřad	15
Celní oddělení	10
Daňové oddělení	8
Celní a daňové oddělení	25
Celkem	59

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Celní správa (2014)

Tabulka č. 18 – Vztahy mezi daňovou soustavou a daňovým systémem

DAŇOVÝ SYSTÉM
=
Daňová soustava Přímé a nepřímé daně upravené v hmotně právních předpisech
+
Správa daní Postupy a činnosti při výkonu správy daní, evidence daní, daňová kontrola, vypořádání daňových přeplatků a nedoplatků, exekuční konání a další činnosti, upravené v procesně právním zákoně
+
Daňová správa Soustava orgánů a institucí, které vykonávají správu jednotlivých daní, vykonávají činnosti, které souvisí se správným zjištěním daně, zabezpečením úhrady a další činnosti, související s efektivním a účinným výběrem daní

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z SCHULTZOVÁ a kol. (2011, s. 231)

4.2 Měření administrativních nákladů a efektivnost transferových daní

Největší počet daní na území České republiky administruje soustava územních finančních orgánů s evidenčním počtem zaměstnanců 14 762 osob, z toho zaměstnanci Generálního finančního ředitelství 493 osob, zaměstnanci řídicí složky finančních ředitelství 1 142 osob a zaměstnanci finančních úřadů 13 127 osob a to ke dni 31. 12. 2012. Výnosy transferových daní, které jsou příjmem státního rozpočtu, nelze posuzovat pouze jako vlastní inkaso, důležité je měřit efektivnost výběru těchto daní. Je nutné porovnat celkový objem inkasa konkrétní daně s náklady na jeho získání. Odvedené daně do státního rozpočtu nejsou čistým příjmem státu, snižují se o náklady na její získání (ANDRLÍK, 2010, s. 98). Každé daně s sebou nesou určitou administrativní zátěž. Zátěž je někdy tak vysoká, že čistý zisk státu z některých daní je minimální až nulový. V současné době narůstá velký tlak na zvyšování efektivity výběru daní, snižování nákladů na správu daňové administrace, a to jak na straně státu, tak daňových subjektů.

Měření administrativních nákladů (přímých), v případě daňové správy, je možno provést s využitím **metody přepočteného pracovníka**. Jiná metoda není možná, protože v České republice neexistuje projektové financování a rozpočtování, proto není možné zjistit náklady, které jsou spojené s výběrem jednotlivých daní. Tato metoda je založena na rozdělení pracovníků územních finančních orgánů, a to podle náplně jejich činností a konstrukce přepočtového koeficientu pro rozdělení celkových nákladů organizace, a to na ty, které souvisí s výběrem daní a zbylé (PUDIL, a kol., 2004, s. 20). Metoda přepočteného pracovníka vychází z modelu, ve kterém není rozhodující konkrétní počet zaměstnanců, ale podíl prací věnovaným jednotlivým daňovým agendám. Postup výpočtu podílu přímých administrativních nákladů k daňovému inkasu lze představit pomocí několika následujících rovnic. Do přímých nákladů, např. patří – všechny náklady státní správy, které se podílejí na organizaci daňového systému, výběr daní a evidence daňových subjektů, kontroly, vymáhání nedoplatků, náklady vzniklé v jiném sektoru, které souvisejí s výběrem daní (soudní řízení).

Tabulka č. 19 – Evidenční počet zaměstnanců, kteří se podílejí na výběru transferových daní

rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006
TE_{dde}	1232,99	1059,49	1008,93	845,49	786,57	688,35
TE_{dda}	1373,59	1433,09	1443,82	1425,12	1400,57	1394,91
TE_{dpn}	2722,72	2857,95	2863,76	2932,12	2875,46	3089,04
DE_{dpto}-DE_{dpn}	1708,40	1696,13	1677,50	1654,35	1650,55	1629,06
DE_{nc}	3278,76	3299,29	3189,90	3366,72	3468,41	3531,33
IE_{dc}	9582,01	9625,09	9765,41	9588,39	9462,39	9632,84
IE_o	1050,25	1043,28	1016,19	939,06	916,90	899,59
TE Celkem	15619,42	15663,79	15649	15548,51	15498,25	15692,82

rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012
TE_{dde}	561,91	473,36	411,48	371,24	338,45	335,80
TE_{dda}	1225,61	1072,05	1000,45	909,68	838,96	806,62
TE_{dpn}	2997,14	3015,40	2984,86	2844,61	2778,40	3038,32
DE_{dpto}-DE_{dpn}	1595,21	1529,66	1508,69	1457,16	1439,40	1429,01
DE_{nc}	3792,56	4030,68	4029,99	3935,16	4016,23	4096,84
IE_{dc}	9285,94	9018,18	8996,91	8536,11	8334,20	8352,73
IE_o	868,35	819,28	815,78	783,60	833,05	843,23
TE Celkem	15542,05	15397,80	15351,36	14712,03	14622,88	14721,81

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z KULHÁNKOVÁ (2013, s. 43)

4.2.1 Metodika měření

Tabulka č. 20 – Obecný postup měření administrativních nákladů

Rozdělení zaměstnanců dle jednotlivých činností a daní	
OZNAČENÍ	
TEce	Celkový počet zaměstnanců územních finančních orgánů
=	
DEdpfo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů FO
+	
DEdppo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů PO
+	
DEdph	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z přidané hodnoty
+	
DEspd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru spotřebních daní
+	
DEsd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně silniční
+	
DEdn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z nemovitostí
+	
DEded	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické
+	
DEdad	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně darovací
+	
DEdpn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z převodu nemovitostí
+	
DEnc	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech
+	
IEdc	Počet režijních zaměstnanců daňových činností
+	
IEo	Počet režijních zaměstnanců nerozlišených (ostatních)

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z ANDRLÍK (2010, s. 102)

Výpočet administrativních nákladů na příkladu daně dědické

PŘEPOČTOVÝ KOEFICIENT

Přepočtovým koeficientem zjistíme poměr režijních zaměstnanců, podílejících se na správě daně dědické oproti zaměstnancům, podílejících se na správě ostatních daní.

Tabulka č. 21 – Přepočtový koeficient, zaměstnanci podílející se na dědické dani

K1ded	Zaměstnanci podílející se přímo na dani dědické
=	
DEded	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické
/	
DEdpfo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů FO
+	
DEdppo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů PO
+	
DEdph	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z přidané hodnoty
+	
DEspd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru spotřebních daní
+	
DEsd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně silniční
+	
DEdn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z nemovitostí
+	
DEded	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické
+	
DEdad	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně darovací
+	
DEdpn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z převodu nemovitostí

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z ANDRLÍK (2010, s. 103)

Určení počtu zaměstnanců, podílejících se na správě daně dědické + režijní zaměstnanci, podílející se na výběru dědické daně, je určeno vztahem:

$$PE_{ded} = DE_{ded} + K1_{ded} * IE_{dc}$$

Přepočtový koeficient využívá výsledků vypočtených ze vzorce PE_{ded}

Tabulka č. 22 – Přepočtový koeficient, zaměstnanci režijní, podílejících se na PE_{ded}

K2ded	Režijní zaměstnanci, podílejících se na správě daně dědické
=	
PEded	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické
/	
PEdpfo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů FO
+	
PEdppo	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů PO
+	
PEdph	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z přidané hodnoty
+	
PEspd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru spotřebních daní
+	
PEsd	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně silniční
+	
PEdn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z nemovitostí
+	
PEded	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické
+	
PEdad	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně darovací
+	
PEdpn	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z převodu nemovitostí
+	
DEnc	Počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z ANDRLÍK (2010, s. 103)

Určení celkového počtu zaměstnanců, kteří se podílejí na výběru daně dědické, je dáno vztahem:

$$TE_{ded} = PE_{ded} + K2_{ded} * IE_o$$

Výpočet koeficientu, který vyjadřuje přepočet výdajů, připadající na daň dědickou, je dán poměrem celkového počtu zaměstnanců, kteří se podílejí na výběru daně dědické a počtu zaměstnanců územních finančních orgánů.

$$K3_{ded} = TE_{ded} / TE_{ce}$$

Tabulka č. 23 – Výpočet celkových administrativních nákladů na daň dědickou

Celkové administrativní náklady na daň dědickou (TCded)	
TCded	Celkové přímé náklady
=	
K3ded	Přepočet výdajů připadající na daň dědickou
×	
CCto	Běžné výdaje územních finančních orgánů
+	
K3ded	Přepočet výdajů připadající na daň dědickou
×	
TNcto	Investiční výdaje územních finančních orgánů

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z ANDRLÍK (2010, s. 104)

Posledním krokem výpočtu je poměření přímých administrativních nákladů s inkasem dědické daně, kde výpočtem zjistíme procentuální vyjádření administrativních nákladů na inkasu daně.

$$AC_{ded} = (TC_{ded} / TR_{ded}) \times 100$$

4.2.2 Administrativní náklady transferových daní

Rozdělení počtu pracovníků územních finančních orgánů je stěžejním problémem výše definované metodiky měření přímých administrativních nákladů, protože ovlivňuje výši celkových výdajů konkrétní daně (ANDRLÍK, 2010, s. 104). Náklady na daňovou administrativu bývají zveřejněné v informacích o činnosti daňové správy ČR, kde je porovnávána efektivita v čase. Významný vliv na inkasní náklady mají i další skutečnosti, např. nezaměstnanost, inflace, ale i inkasované příjmy se mění s tím, jak se mění agenda správců daně. Negativní vliv na ukazatel inkasních nákladů můžou mít i investice daňové správy do nových technologií, které se v krátkém období projeví jako zvýšení inkasních nákladů, v delším časovém úseku ovšem budou mít na zvýšení efektivity daňové administrativy pozitivní vliv. Ale ve spojení s neexistujícím jednotným přístupem metodologie sběru dat (na mezinárodní úrovni), má proto srovnávání efektivity pouze omezenou vypovídací hodnotu.

$$K3_{\text{ded}} = TE_{\text{ded}} / TE_{\text{ce}}$$

(tabulka č. 19)

Tabulka č. 24 – Přepočtené koeficienty činnosti správy jednotlivých daní

Činnost – náklad	2001	2002	2003	2004	2005	2006
K3 daň dědická	0,079	0,068	0,065	0,054	0,051	0,044
K3 daň darovací	0,088	0,091	0,092	0,092	0,090	0,089
K3 daň z převodu nemovitosti	0,174	0,182	0,183	0,189	0,186	0,197
Činnost – náklad	2007	2008	2009	2010	2011	2012
K3 daň dědická	0,036	0,031	0,027	0,025	0,023	0,023
K3 daň darovací	0,079	0,070	0,065	0,062	0,057	0,055
K3 daň z převodu nemovitosti	0,193	0,196	0,194	0,193	0,190	0,206

Zdroj: Vlastní zpracování

Koeficienty uvádějí, jakou část celkové činnosti daňové správy tvoří správa jednotlivých daní.

1. Výpočet administrativních nákladů

Pro výpočet administrativních nákladů je nutné znát Kapitálové (investiční) a Běžné (neinvestiční) výdaje daňové správy České republiky. Tyto výdaje jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 25 – Česká daňová správa, výdaje

VÝDAJE (skutečnost k 31. 12. daného roku, v tis. Kč)				
ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA				
ROK	CELKEM	KAPITÁLOVÉ	BĚŽNÉ	NA JEDNOHO ZAMĚSTNANCE
2001	5 933 803	746 087	5 187 716	393
2002	5 902 626	359 458	5 543 168	377
<i>Meziroční růst</i>	<i>-31 177</i>	<i>-386 629</i>	<i>355 452</i>	<i>-16</i>
2003	6 417 899	435 982	5 981 917	410
<i>Meziroční růst</i>	<i>515 273</i>	<i>76 524</i>	<i>438 749</i>	<i>33</i>
2004	6 610 832	325 659	6 285 173	424
<i>Meziroční růst</i>	<i>192 933</i>	<i>-110 323</i>	<i>303 256</i>	<i>14</i>
2005	6 926 330	412 464	6 513 866	448
<i>Meziroční růst</i>	<i>315 498</i>	<i>86 805</i>	<i>228 693</i>	<i>24</i>
2006	7 234 856	293 798	6 941 058	463
<i>Meziroční růst</i>	<i>308 526</i>	<i>-118 666</i>	<i>427 192</i>	<i>15</i>
2007	7 635 423	335 421	7 300 002	488
<i>Meziroční růst</i>	<i>400 567</i>	<i>41 623</i>	<i>358 944</i>	<i>25</i>
2008	7 928 825	488 791	7 440 034	515
<i>Meziroční růst</i>	<i>293 402</i>	<i>153 370</i>	<i>140 032</i>	<i>27</i>
2009	7 983 688	250 757	7 732 931	521
<i>Meziroční růst</i>	<i>54 863</i>	<i>-238 034</i>	<i>292 897</i>	<i>6</i>
2010	7 424 143	200 359	7 223 784	503
<i>Meziroční růst</i>	<i>-559 545</i>	<i>-50 398</i>	<i>-509 147</i>	<i>-18</i>
2011	7 972 021	786 792	7 185 229	543
<i>Meziroční růst</i>	<i>547 878</i>	<i>586 433</i>	<i>-38 555</i>	<i>40</i>
2012	8 335 333	1 078 486	7 256 847	566
<i>Meziroční růst</i>	<i>363 312</i>	<i>291 694</i>	<i>71 618</i>	<i>23</i>
Meziroční růst celkem	2 401 530	332 399	2 069 131	142

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Finanční správa (2001 – 2012)

Z tabulky č. 25 vyplývá navýšení celkových nákladů od roku 2001 až 2012 o 2 401 530 tis. Kč. Významný pokles je zaznamenán v roce 2010, kde proti roku 2009 byly výdaje nižší o 559 545 tis. Kč (tj. 6,6 %). Běžné výdaje klesly o 509 147 tis. Kč (tj. 6,6 %) a kapitálové o 50 398 tis. Kč (tj. 20,1 %). Tato změna poklesu výdajů byla ovlivněna usnesením vlády č. 54 ze dne 18. 11. 2010 a č. 552 ze dne 28. 7. 2010, na jejichž základě byly zavázány prostředky v rozpočtu výdajů.

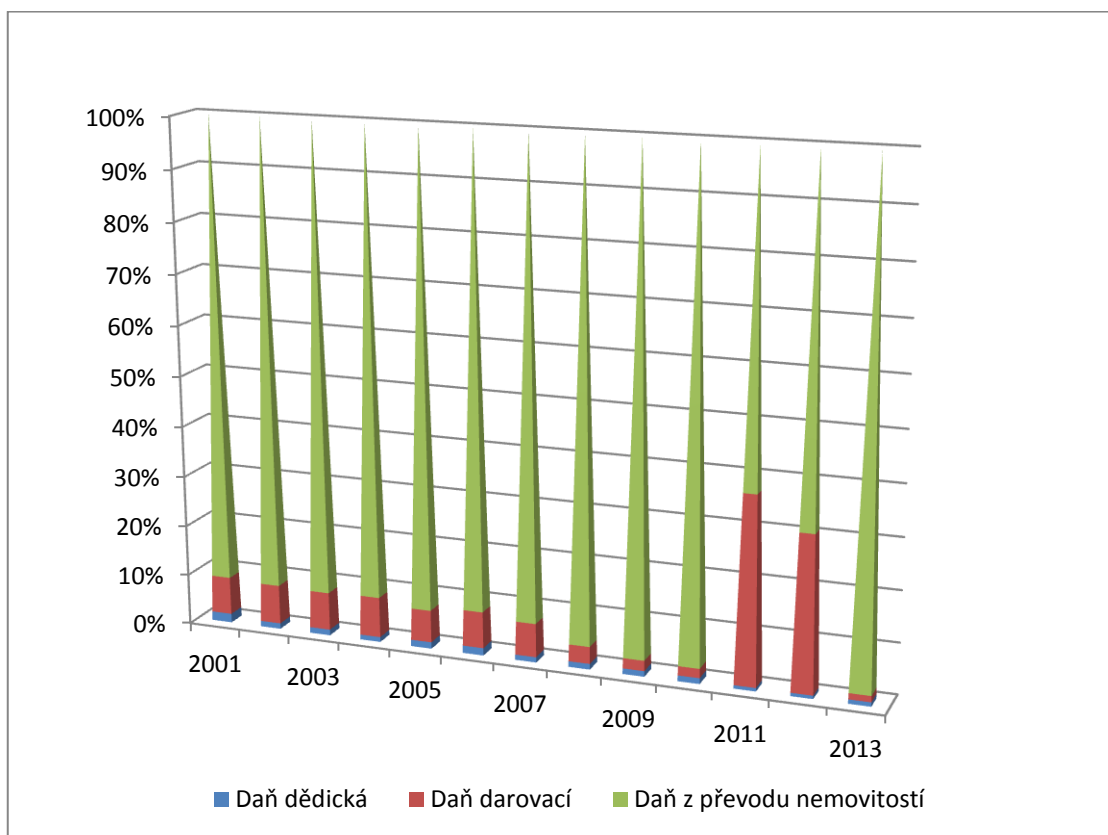
2. Dalším krokem výpočtu je zjištění inkasa transferových daní v jednotlivých letech. Přehled inkasa znázorňuje následující tabulka.

Tabulka č. 26 – Vývoj inkasa transferových daní v ČR, v mil. Kč

ROK	DAŇ DĚDICKÁ	DAŇ DAROVACÍ	DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ	CELKEM
2001	112	475	5 834	6 421
2002	86	601	7 171	7 858
<i>Meziroční růst</i>	-26	126	1 337	1 437
2003	100	648	8 025	8 773
<i>Meziroční růst</i>	14	47	854	915
2004	100	818	9 461	10 379
<i>Meziroční růst</i>	0	170	1 436	1 606
2005	103	510	7 494	8 107
<i>Meziroční růst</i>	3	-308	-1 967	-2 272
2006	124	604	7 788	8 516
<i>Meziroční růst</i>	21	94	294	409
2007	109	692	9 774	10 575
<i>Meziroční růst</i>	-15	88	1 986	2 059
2008	115	345	9 950	10 410
<i>Meziroční růst</i>	6	-347	176	-165
2009	88	162	7 809	8 059
<i>Meziroční růst</i>	-27	-183	-2 141	-2 351
2010	87	138	7 453	7 678
<i>Meziroční růst</i>	-1	-24	-356	-381
2011	78	4 279	7 362	11 719
<i>Meziroční růst</i>	-9	4 141	-91	4 041
2012	71	3 368	7 660	11 100
<i>Meziroční růst</i>	-7	-911	298	-619
2013	76	108	8 894	9 078
<i>Meziroční růst</i>	5	-3 260	1 234	-2 022
Celkem	-36	-367	3 060	2 657

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z MFČR (2013)

Obrázek č. 7 – Grafické znázornění vývoje inkasa v letech 2001 až 2013, v mil. Kč,
(Údaje z tabulky č. 26)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafického pohledu lze zhodnotit, že inkaso **daně z převodu nemovitostí** v roce 2013 vzrostlo oproti roku 2012 o 1 234 mil. Kč, tj. o 16,11 %, zvýšení počtu převodů nemovitostí mohlo mít za následek snížení cen nemovitostí na trhu a zvýšení sazby daně z 3 % na 4 %. Výše inkasa **daně darovací** byla ovlivněna novelou zákona s účinností k 1. 1. 2011 a vzhledem k této novele, která byla zavedena pouze pro rok 2011 a 2012 došlo k výraznému snížení daně darovací v roce 2013 oproti roku 2012 o 3 260 mil Kč, tj. o 96,79 %. **Daň dědická** v roce 2013 zaznamenala růst oproti roku 2012 o 5 mil. Kč, tj. o 7%.

Tabulka č. 27 – Podíl transferových daní na celkových příjmech v ČR

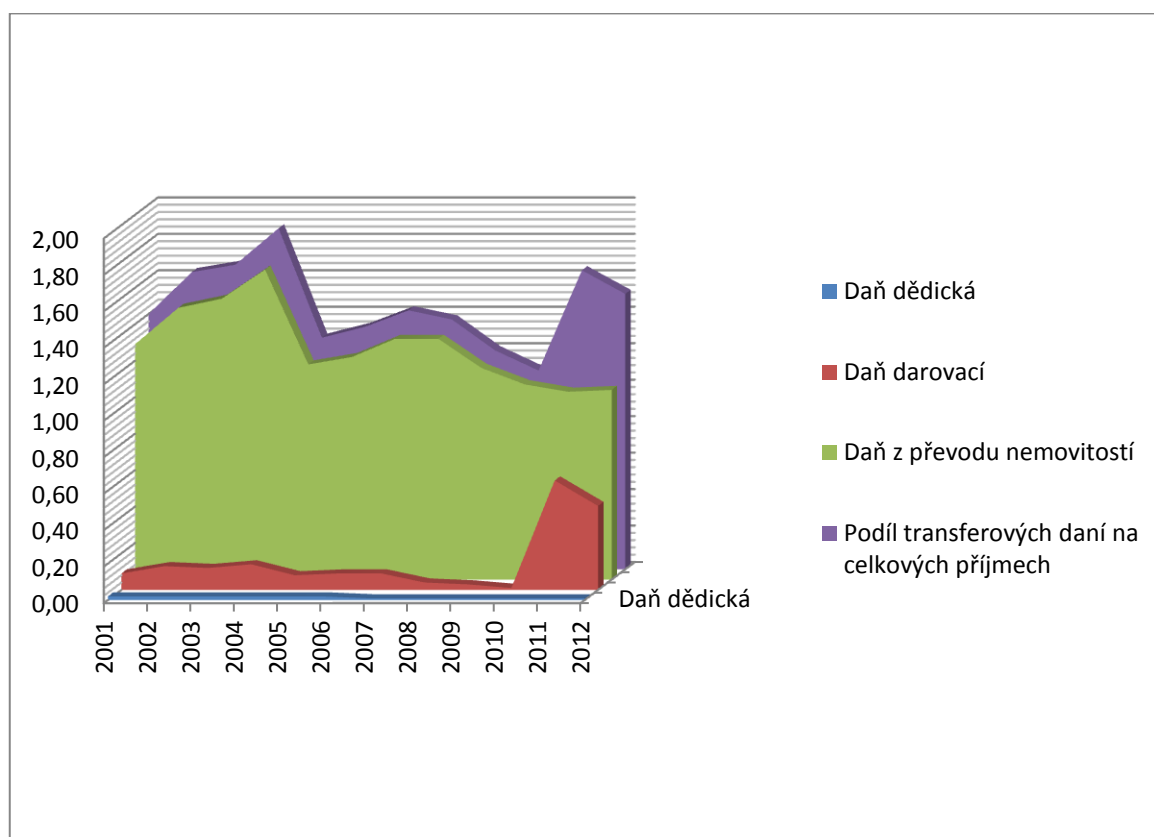
v mlrd. Kč	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daň dědická	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	0,4	0,6	0,6	0,8	0,5	0,6	0,7	0,3	0,2	0,1	4,3	3,4
Daň z převodu nemovitostí	5,8	7,2	8,0	9,5	7,5	7,8	9,8	10,0	7,8	7,5	7,4	7,7
INKASO CELKEM	6,3	7,9	8,7	10,4	8,1	8,5	10,6	10,4	8,1	7,7	11,8	11,2
Meziroční růst – daň z převodu nemovitostí	1,1	1,4	0,8	1,5	-2	0,3	2	0,2	-2,2	-0,3	-0,1	0,3
<i>Podíl daně z převodu nemovitostí na transfer. daní</i>	92 %	91 %	92 %	91 %	93 %	92 %	92 %	96 %	96 %	96 %	96 %	96 %
<i>Podíl daně darovací na transfer. daní</i>	6,4 %	7,6 %	6,9 %	7,7 %	7,1 %	7,1 %	6,7 %	2,9 %	2,5 %	1,3 %	36,4%	30,4%
<i>Podíl daně dědické na transfer. daní</i>	1,6 %	1,3 %	1,1 %	0,1 %	1,2 %	1,2 %	0,1 %	0,1 %	1,2 %	1,3 %	0,8 %	0,9 %
Daňové příjmy celkem	450,8	483,6	518,0	559,1	637,0	640,1	747,3	757,6	669,7	702,7	718,9	739,0
<i>Podíl daně z převodu nemovitostí</i>	1,29 %	1,49 %	1,54 %	1,70 %	1,18 %	1,22 %	1,32 %	1,32 %	1,16 %	1,07 %	1,03 %	1,04 %
<i>Podíl daně darovací</i>	0,09 %	0,13 %	0,12 %	0,14 %	0,08 %	0,09 %	0,09 %	0,04 %	0,03 %	0,01 %	0,60 %	0,46 %
<i>Podíl daně dědické</i>	0,02 %	0,02 %	0,02 %	0,02 %	0,02 %	0,02 %	0,01 %	0,01 %	0,01 %	0,01 %	0,01 %	0,01 %
<i>Podíl transferových daní na celkových příjmech</i>	1,40 %	1,63 %	1,67 %	1,87 %	1,27 %	1,33 %	1,42 %	1,37 %	1,20 %	1,09 %	1,64 %	1,51 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z MFČR (2013), Rozdíly v částkách mohou být způsobeny zaokrouhlováním.

Zhodnocení: Inkaso transferových daní (tabulka č. 26) od roku 2001 až 2013 vzrostlo o 2 657 mil. Kč. (tj. o 41,38 %). Mezi roky 2005 – 2011 (tabulka č. 26) u daně z převodu nemovitostí došlo k poklesu, a to v roce 2005, kdy došlo ke snížení sazby této daně z 5 % na 3 %, v roce 2009 až 2011 došlo k poklesu v důsledku hospodářské krize. V roce 2007 je zaznamenáno výrazné zvýšení inkasa z převodu nemovitostí, a to vlivem očekávané změny sazby DPH. Na celkovém inkasu transferových daní má nejmenší podíl daň dědická. Inkaso

daně dědicé (tabulka č. 26) mezi roky 2001 až 2013 kleslo o 36 mil. Kč., tj. o 32,1 % a od roku 2009 inkaso neustále klesá, z důvodu osvobození osob, které byly zařazené v I. a II. skupině. Inkaso **daně darovací** (tabulka č. 26) mezi roky 2001 až 2013 kleslo o 367 mil. Kč., tj. o 77,26 %. Významné zvýšení inkasa bylo zaznamenáno v roce 2011, kdy novelou ZDDPN byla zavedena daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek, ale pouze do roku 2012. Transferové daně za poslední období zaznamenaly pokles, zvláště daň dědicá a darovací. Daň z převodu nemovitostí zaznamenala nárůst, kde důvodem je zvýšená sazba o jeden procentní bod.

Obrázek č. 8 – Grafické znázornění podílu transferových daní na celkových příjmech v ČR, v %



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z (tabulka č. 27)

Na daňových příjmech v České republice mají nejvyšší podíl daně z přidané hodnoty a daně spotřební (tabulka č. 12), následují daně důchodové. Dle (tabulky č. 27) podíl transferových daní na celkovém daňovém inkasu je nízký. Nejmenším přínosem ze všech transferových daní do státního rozpočtu vykazuje daň dědicá, která se podílí v průměru na celkovém

inkasu 0,02 %. Největší podíl na celkovém daňovém inkasu má daň z převodu nemovitostí v průměru 1,28 % a daň darovací v průměru 0,16 %.

3. Výpočet absolutní hodnoty administrativních nákladů

$$TC_{ded} = (K3_{ded} \times CC_{to}) + (K3_{ded} \times TNC_{to})$$

Pro výpočet administrativních nákladů použijeme tabulku č. 25 a přepočtové koeficienty z tabulky č. 24.

Tabulka č. 28 – Náklady připadající na výběr daně, v tis. Kč

ROK	DAŇ DĚDICKÁ	DAŇ DAROVACÍ	DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ
2001	468 770	522 175	1 032 482
2002	401 379	537 139	1 074 278
2003	417 163	590 447	1 174 476
2004	356 985	608 197	1 249 447
2005	353 243	623 370	1 288 297
2006	318 334	643 902	1 425 267
2007	274 875	603 198	1 473 637
2008	245 794	555 018	1 554 050
2009	215 560	518 940	1 548 835
2010	185 604	460 297	1 432 860
2011	183 356	454 405	1 514 684
2012	191 713	458 443	1 717 079

Zdroj: Vlastní zpracování

Názorný výpočet:

Daň dědická, rok 2001

$$TC_{ded} = (0,079 \times 5\,187\,716) + (0,079 \times 746\,087)$$

$$TC_{ded} = 468\,770$$

4. Výpočet podílu administrativních nákladů výběru transferových daní k daňovému výnosu

$$AC_{ded} = (TC_{ded} / TR_{ded}) \times 100$$

Pro výpočet podílu administrativních nákladů použijeme tabulku č. 28 a tabulku č. 26.

Tabulka č. 29 – Procentuální vyjádření administrativních nákladů

ROK	DAŇ DĚDICKÁ	DAŇ DAROVACÍ	DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ
2001	418,54	109,93	17,70
2002	466,72	89,37	14,98
2003	417,16	91,12	14,64
2004	356,99	74,35	13,21
2005	342,95	122,23	17,19
2006	256,72	106,61	18,30
2007	252,18	87,17	15,08
2008	213,73	160,87	15,62
2009	244,95	320,33	19,83
2010	213,34	333,55	19,23
2011	235,07	10,62	20,57
2012	270,01	13,61	22,42

Zdroj: Vlastní zpracování

Názorný výpočet:

Daň dědická, rok 2001

$$AC_{ded} = (468\,770\,000 / 112\,000\,000) \times 100$$

$$AC_{ded} = 418,54$$

Zhodnocení, měření získaných výsledků (tabulka č. 31)

Zhodnocení je provedeno na základě informací – Informace o činnosti daňové správy České republiky.

Administrativní náklady transferových daní vykazují nejmenší náklady u daně z převodu nemovitostí, naopak u daně darovací a zvláště u daně dědické jsou administrativní náklady příliš vysoké. Důvodem by mohl být malý výnos, který vyplývá z nízkých zákonných sazeb a rozsáhlého osvobození. V roce 2004 byl provedený výzkum MF ČR, z něj vyplývá, že transferové daně vykazují ve vztahu k přímým administrativním nákladům tyto skutečnosti:

Tabulka č. 30 – Náklady (transferové daně)

Daň	Celkové daňové příjmy	Administrativní náklady/ inkaso daně
Z převodu nemovitostí	0,92 %	2,85 %
Dědická	0,01 %	77,81 %
Darovací	0,08 %	16,03 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z HYPOINDEX (2014)

Nejvyšší náklady na výběr daně má daň dědická, ovšem výběr je minimální. Srovnáme-li tyto náklady s tabulkou č. 31, ukazují se značné odlišnosti. Daň dědická a darovací vykazují vysoké hodnoty. Inkaso daně dědické a darovací nepokrývá ani administrativní náklady, které souvisí s jejím výběrem.

Zhodnocení (tabulka č. 31) – administrativní náklady u daně z převodu nemovitostí od roku 2001 až 2012 zaznamenaly nárůst o 4,72 %. Významné zvýšení administrativních nákladů je zaznamenáno v roce 2009, a to o 4,21 %. Důvodem je zvýšení celkových výdajů územních finančních orgánů v roce 2009 o 54 863 tis. Kč oproti roku 2008 (tj. o 0,7 %). Běžné výdaje byly vyšší o 292 897 tis. Kč (tj. o 3,9 %) a kapitálové výdaje byly nižší o 238 034 tis. Kč (tj. o 48,7 %) – tabulka č. 25. Největší položkou běžných výdajů byly výdaje za nájemné, což bylo způsobeno uzavřením nových nájemních smluv, výdaje za opravy a údržby majetku, zařízení a výpočetní techniky. Významný vliv na zvýšení administrativních nákladů u daně z převodu nemovitostí má snížení výnosu této daně do státního rozpočtu v roce 2009, kde inkaso oproti roku 2008 se snížilo o cca 2,1 mld. Kč (tj.

o 21,52 %), a to z důvodu výrazného projevu ekonomické krize, která se projevila snížením četnosti převodu nemovitostí a zároveň snížením cen nemovitostí. Naopak významné snížení administrativních nákladů u daně z převodu nemovitostí je zaznamenáno v roce 2007 (tj. o 3,22 %), důvodem je zvýšený nárůst inkasa daně z převodu nemovitostí v roce 2007 oproti roku 2006 o 1986 mil. Kč (tj. o 25,5 %), a to z důvodu novely zákona účinné k 1. 1. 2004, kterou došlo ke změně systému placení daně. Zvýšení inkasa je zároveň způsobeno odrazem zvyšujících se cen nemovitostí a pružného realitního trhu. V roce 2007 výdaje územních finančních orgánů vzrostly o 400 567 tis. Kč (tj. o 5,5 %), a to z důvodu modernizace daňové správy a přípravy sídla specializovaného finančního úřadu. Tyto výdaje vzrostly ale menším tempem než inkaso daně z převodu nemovitostí.

Zhodnocení (tabulka č. 31) – administrativní náklady u daně darovací od roku 2001 až 2012 zaznamenaly snížení o 96,32 %. Významné snížení administrativních nákladů je zaznamenáno v roce 2011 (tj. o 322,93 %), kde důvodem je zvýšení celkového výnosu daně darovací do státního rozpočtu v roce 2011 oproti roku 2010 o 4 141 mil. Kč (tj. o 3000,73 %), a to v souvislosti s novelou zákona, na základě které je od 1. 1. 2011 předmětem daně darovací bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů. Výdaje územních finančních orgánů v roce 2011 celkem vzrostly oproti roku 2010 o 547 878 tis. Kč (tj. o 7,38 %), běžné výdaje se ale snížily o 38 555 tis. Kč (tj. o 0,53 %) a kapitálové výdaje se naopak zvýšily o 586 433 tis. Kč (tj. o 292,7 %). Tyto náklady ovlivňuje vznik Generálního finančního ředitelství a přesun části výdajů Ministerstva financí do této nové účetní jednotky. Významné zvýšení administrativních nákladů je zaznamenáno v roce 2009 o 159,46 %, kde důvodem je zvýšení celkových výdajů územních finančních orgánů v roce 2009 o 54 863 tis. Kč oproti roku 2008 (tj. o 0,7 %). Běžné výdaje byly vyšší o 292 897 tis. Kč (tj. o 3,9 %) a kapitálové výdaje byly nižší o 238 034 tis. Kč (tj. o 48,7 %) – tabulka č. 25. Významný vliv na toto zvýšení administrativních nákladů u daně darovací má snížení výnosu této daně do státního rozpočtu, kde inkaso v roce 2009 oproti roku 2008 se snížilo o cca 183 mil. Kč (tj. o 53 %), důvodem byla novela zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. S účinností této novely od 1. 1. 2008 byla od daně darovací zcela osvobozena bezúplatná nabytí majetku mezi osobami v I. a v II. skupině.

Zhodnocení (tabulka č. 31) – administrativní náklady u daně dědické od roku 2001 až 2012 zaznamenaly snížení o 148,53 %. Významné snížení administrativních nákladů je zaznamenáno v roce 2006 o 86,23 %, důvodem je zvýšení celkového výnosu daně

dědické do státního rozpočtu v roce 2006 oproti roku 2005 o 21 mil. Kč (tj. o 20,39 %). Od roku 2001 až do roku 2008 je výše inkasa daně dědické konstantní a nezaznamenává výrazné změny. Od roku 2008 dochází k postupnému snížení této daně ve státním rozpočtu, a to vzhledem k právní úpravě, která osvobozuje osoby v I. skupině a ve II. skupině. Výdaje územních finančních orgánů v roce 2006 celkem vzrostly oproti roku 2005 o 308 526 tis. Kč (tj. o 4,5 %), kde běžné výdaje se zvýšily o 427 192 tis. Kč (tj. o 6,6 %) a kapitálové výdaje se výrazně snížily o 118 666 tis. Kč (tj. o 28,77 %). U kapitálových výdajů došlo k výraznému krácení, a to z důvodu povinného snížení celkových rozpočtových výdajů o 4 %. Dopad tohoto úsporného opatření ovlivnilo běžné výdaje (energie, služby, nájemné) a bylo nutné tyto běžné výdaje udržet na takové úrovni, aby byl umožněn běžný provoz FÚ a FŘ. Významný vliv na zvýšení administrativních nákladů je zaznamenán u daně dědické v roce 2002, kde administrativní náklady dosahují 48,18 % a inkaso této daně v roce 2002 oproti roku 2001 se snížilo o cca 26 mil. Kč (tj. o 23,21 %), a to z důvodu úplného osvobození příbuzných v přímé řadě a manželů (novela zákona v roce 1998) a zároveň příjmy od poplatníků ve II. a III. skupině jsou pouze minimální. Celkové výdaje územních finančních orgánů v roce 2002 se snížily o 31 177 tis. Kč oproti roku 2001 (tj. o 0,53 %). Běžné výdaje byly vyšší o 355 452 tis. Kč (tj. o 6,85 %) a kapitálové výdaje byly nižší o 386 629 tis. Kč (tj. o 51,82 %). Z běžných výdajů bylo čerpáno na platy zaměstnanců a kapitálové výdaje v roce 2002 měly charakter systémově určených výdajů.

Malé daně většinou vykazují vysoké administrativní náklady na výběr do státního rozpočtu. Ke snížení administrativních nákladů by bylo nutné zvýšit výběr daní a zároveň nezvyšovat výdaje územních finančních orgánů. Cesta ke snížení administrativních nákladů u transferových daní by znamenala daně zrušit nebo zvýšit jejich inkaso. Novou právní úpravou od 1. 1. 2014 došlo ke zrušení daně dědické, u daně darovací a daně z převodu nemovitostí došlo k přesunu do zákona o daních z příjmů a celkem je tedy možné, že dojde ke snížení nákladů na výběr těchto daní, ovšem výběr těchto daní do státního rozpočtu musí vykazovat vzrůstající tendenci.

Tabulka č. 31 – Meziroční růst administrativních nákladů, v %

ROK	DAŇ DĚDICKÁ	DAŇ DAROVACÍ	DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ
2001	418,54	109,93	17,70
2002	466,72	89,37	14,98
<i>Meziroční růst</i>	<i>48,18 %</i>	<i>-20,56 %</i>	<i>-2,72 %</i>
2003	417,16	91,12	14,64
<i>Meziroční růst</i>	<i>-49,56 %</i>	<i>1,75 %</i>	<i>-0,34 %</i>
2004	356,99	74,35	13,21
<i>Meziroční růst</i>	<i>-60,17 %</i>	<i>-16,77 %</i>	<i>-1,43 %</i>
2005	342,95	122,23	17,19
<i>Meziroční růst</i>	<i>-14,04 %</i>	<i>47,88 %</i>	<i>3,98 %</i>
2006	256,72	106,61	18,30
<i>Meziroční růst</i>	<i>-86,23 %</i>	<i>-15,62 %</i>	<i>1,11 %</i>
2007	252,18	87,17	15,08
<i>Meziroční růst</i>	<i>-4,54 %</i>	<i>-19,44 %</i>	<i>-3,22 %</i>
2008	213,73	160,87	15,62
<i>Meziroční růst</i>	<i>-38,45 %</i>	<i>73,70 %</i>	<i>0,54 %</i>
2009	244,95	320,33	19,83
<i>Meziroční růst</i>	<i>31,22 %</i>	<i>159,46 %</i>	<i>4,21 %</i>
2010	213,34	333,55	19,23
<i>Meziroční růst</i>	<i>-31,61 %</i>	<i>13,22 %</i>	<i>-0,6 %</i>
2011	235,07	10,62	20,57
<i>Meziroční růst</i>	<i>21,73 %</i>	<i>-322,93 %</i>	<i>1,34 %</i>
2012	270,01	13,61	22,42
<i>Meziroční růst</i>	<i>34,94 %</i>	<i>2,99 %</i>	<i>1,85 %</i>
Celkem	-148,53 %	-96,32 %	4,72 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Finanční správa (2001 – 2012)

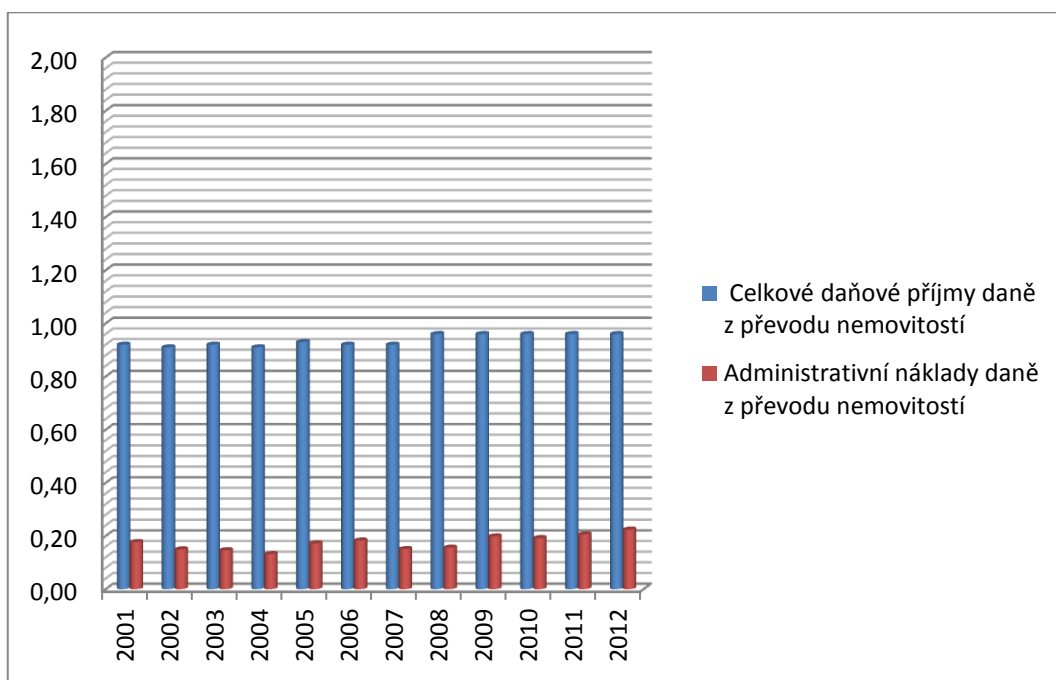
Tabulka č. 32 – Administrativní náklady k inkasu daní, v %

ROK	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<i>Celkové daňové příjmy z převodu nemovitostí</i>	92 %	91 %	92 %	91 %	93 %	92 %
<i>Administrativní náklady daně z převodu nemovitostí</i>	17,70 %	14,98 %	14,64 %	13,21 %	17,19 %	18,30 %
<i>Celkové daňové příjmy daně darovací</i>	6,4 %	7,6 %	6,9 %	7,7 %	7,1 %	7,1 %
<i>Administrativní náklady daně darovací</i>	109,93 %	89,37%	91,12%	74,35 %	122,23%	106,61%
<i>Celkové daňové příjmy daně dědické</i>	1,6 %	1,3 %	1,1 %	0,1 %	1,2 %	1,2 %
<i>Administrativní náklady daně dědické</i>	418,54%	466,72%	417,16%	356,99%	342,95%	256,72%

ROK	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<i>Celkové daňové příjmy z převodu nemovitostí</i>	92 %	96 %	96 %	96 %	96 %	96 %
<i>Administrativní náklady daně z převodu nemovitostí</i>	15,08%	15,62%	19,83%	19,23%	20,57 %	22,42 %
<i>Celkové daňové příjmy daně darovací</i>	6,7 %	2,9 %	2,5 %	1,3 %	36,4%	30,4%
<i>Administrativní náklady daně darovací</i>	87,17%	160,87%	320,33%	333,55%	10,62%	13,61%
<i>Celkové daňové příjmy daně dědické</i>	0,1 %	0,1 %	1,2 %	1,3 %	0,8 %	0,9 %
<i>Administrativní náklady daně dědické</i>	252,18%	213,73%	244,95%	213,34%	235,07%	270,01%

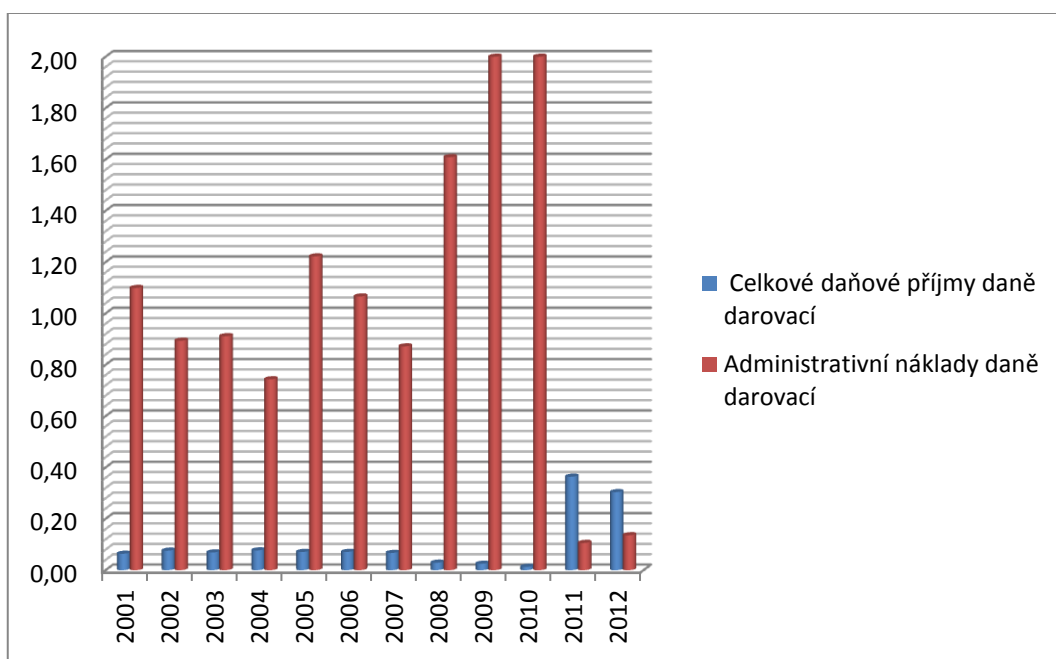
Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek č. 9 – Grafické znázornění – daň z převodu nemovitostí, v %



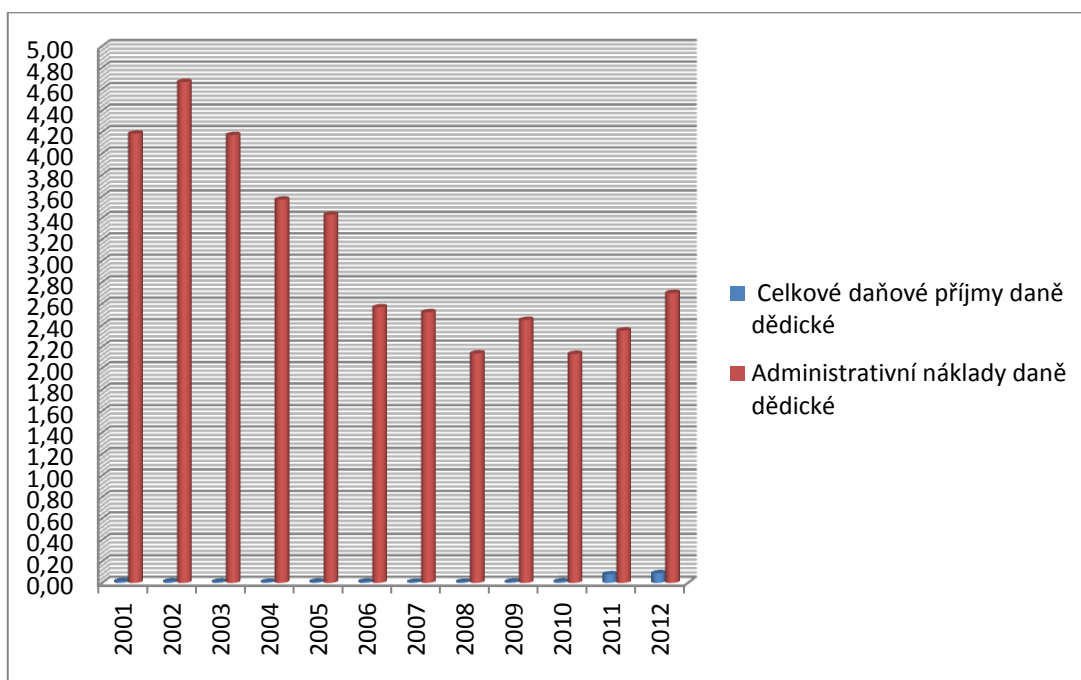
Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z (tabulka č. 32)

Obrázek č. 10 – Grafické znázornění – daň darovací, v %



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z (tabulka č. 32)

Obrázek č. 11 – Grafické znázornění – daň dědická, v %



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z (tabulka č. 32)

Efektivností administrativních nákladů se zabývá i mezinárodní studie OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj), z tabulky č. 33 je zřejmé, že podíl administrativních nákladů za rok 2009, pro většinu vybraných zemí, je zvýšen v důsledku snížené ekonomické aktivity a daňových příjmů, a to vlivem celosvětové finanční a hospodářské krize. Česká republika je zařazena mezi země OECD s vyššími administrativními náklady. Mezinárodní srovnávání efektivnosti daňových správ musí být provedeno s opatrností, a to vzhledem k rozdílným daňovým sazbám a celkového daňového zatížení včetně makroekonomických podmínek, které ovlivňují daňové příjmy. Údaje jsou poskytovány z oficiálních zpráv o jednotlivých zemích (např. výroční zprávy) a výdaje daňové správy zahrnují administrativní náklady ve třech kategoriích: administrativní náklady, náklady na IT, mzdové náklady. Výdaje na informační technologie byly definovány jako celkové náklady na daňové i nedaňové činnosti. Údaje nejsou k dispozici pro Řecko a pro Slovenskou republiku v roce 2009, pro Island a Izrael v roce 2005 a 2007. Vybrané země představují podíl celkových administrativních nákladů k daňovému výnosu. Největší podíl nákladů připadá na Slovenskou republiku, Polsko, Japonsko. Česká republika se řadí na čtvrté místo vysokých administrativních nákladů a vypočtená hodnota pro rok 2009 činí 1,46 %. Dle výzkumu Pudil a kol. 2004, který byl provedený v roce 2003, jsou hodnoty

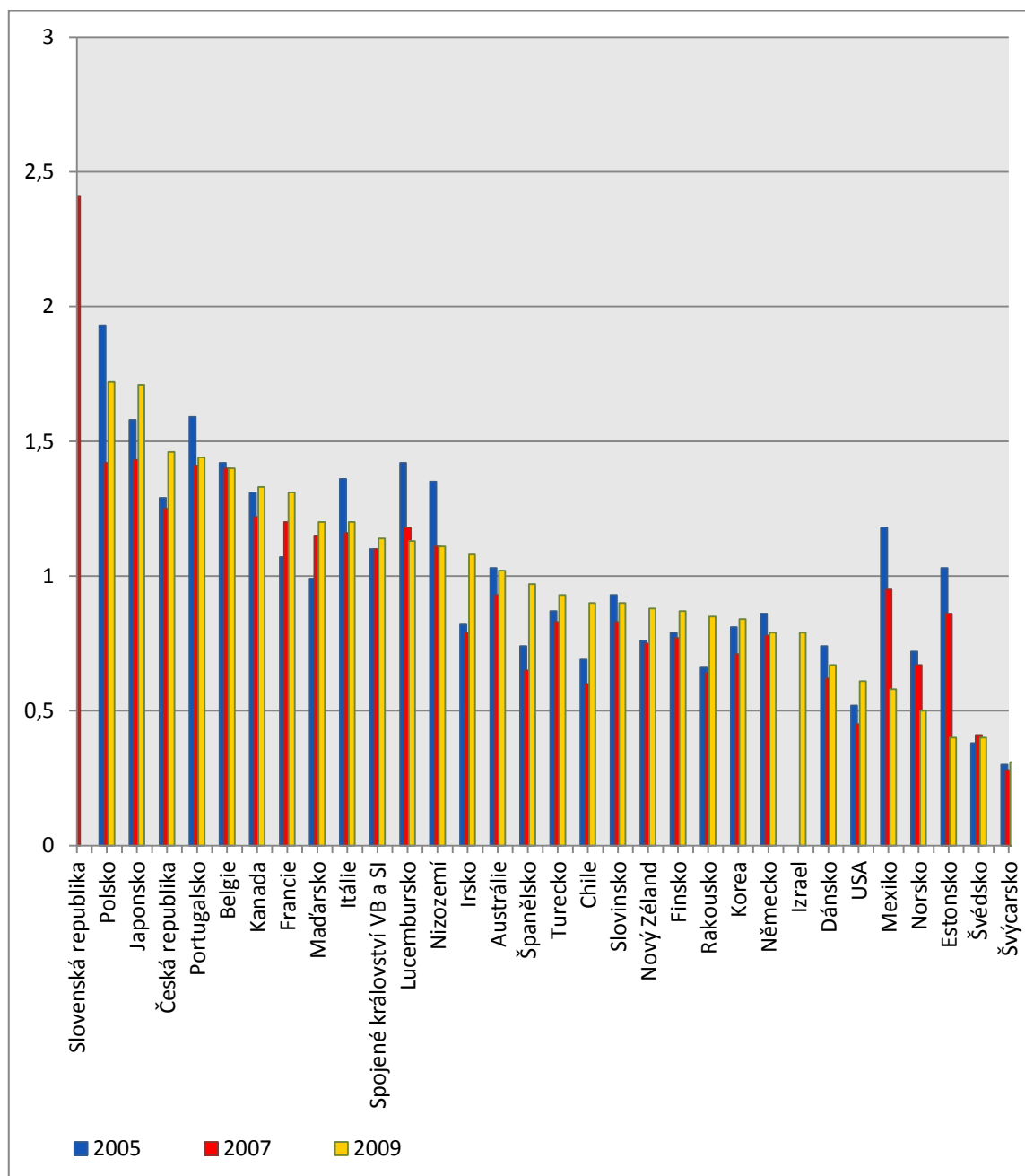
srovnatelné. V roce 2001 uvádí podíl administrativních nákladů výběru daní v ČR k daňovému výnosu 1,43 %, v roce 2002 hodnotu 1,37 % a v roce 2003 1,43 %.

Tabulka č. 33 – Podíl celkových administrativních nákladů k daňovému výnosu, v %

ROK		2005	2007	2009
1	Slovak Republic	2,43	2,41	
2	Poland	1,93	1,42	1,72
3	Japan	1,58	1,43	1,71
4	Czech Rep.	1,29	1,25	1,46
5	Portugal	1,59	1,41	1,44
6	Belgium	1,42	1,4	1,4
7	Canada	1,31	1,22	1,33
8	France	1,07	1,2	1,31
9	Hungary	0,99	1,15	1,2
10	Italy	1,36	1,16	1,2
11	United Kingdom	1,1	1,1	1,14
12	Luxembourg	1,42	1,18	1,13
13	Netherlands	1,35	1,11	1,11
14	Ireland	0,82	0,79	1,08
15	Australia	1,03	0,93	1,02
16	OECD30	1,01	0,92	0,99
17	Spain	0,74	0,65	0,97
18	Turkey	0,87	0,83	0,93
19	Chile	0,69	0,6	0,9
20	Slovenia	0,93	0,83	0,9
21	New Zealand	0,76	0,75	0,88
22	Finland	0,79	0,77	0,87
23	Austria	0,66	0,64	0,85
24	Korea	0,81	0,71	0,84
25	Germany	0,86	0,78	0,79
26	Israel			0,79
27	Denmark	0,74	0,62	0,67
28	United States	0,52	0,45	0,61
29	Mexico	1,18	0,95	0,58
30	Norway	0,72	0,67	0,5
31	Estonia	1,03	0,86	0,4
32	Sweden	0,38	0,41	0,4
33	Iceland			0,32
34	Switzerland	0,3	0,28	0,31

Zdroj: (OECD, 2011)

Tabulka č. 34 – Grafické znázornění podílu celkových administrativních nákladů k daňovému výnosu, v %



Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z OECD (2011)

Vyhodnocení efektivnosti transferových daní souvisí i s úspěšností s dosažením co nejvyšší výtěžnosti daně.

Výběr daní je ovlivněn zásadními faktory, a to zejména právními předpisy, které souvisejí s výsledkem politických dohod, bohužel dochází k častým změnám a tím se zvyšuje celková složitost celého systému. V následující tabulce je uvedena průměrná výtěžnost transferových daní.

Tabulka č. 35 – Výtěžnost transferových daní, v mil. Kč

DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ					
ROK	2008	2009	2010	2011	2012
Předpis	10 106	7 936	7 299	6 900	7 365
Inkaso	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660
Výtěžnost (%)	98,5	98,4	102,1	106,7	104,0

DAŇ DAROVACÍ					
ROK	2008	2009	2010	2011	2012
Předpis	299	157	137	4 269	3 359
Inkaso	345	162	138	4 279	3 368
Výtěžnost (%)	115,4	103,2	100,7	100,2	100,3

DAŇ DĚDICKÁ					
ROK	2008	2009	2010	2011	2012
Předpis	119	86	86	76	75
Inkaso	115	88	87	78	71
Výtěžnost (%)	96,64	102,33	101,2	102,6	94,7

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

Transferové daně vykazují výtěžnost (veškerá daňová povinnost je inkasována) téměř 100% (ANDRLÍK, 2010, s. 93). Je zřejmé, že transferové daně nevykazují složitost právních norem a jejich četné změny jako ostatní daně se složitým výběrem, např. u daní z příjmů fyzických osob. Hodnoty výtěžnosti vyšších než 100 % vykazují nedoplatky z minulých let, které správce daně v daném roce inkasoval a nižší výtěžnost znamená daňový nedoplatek.

Z tabulky č. 35 u daně z převodu nemovitostí vyplývá průměrná výtěžnost 101,94 % u daně darovací 103,96 % a u daně dědické 99,49 %.

Sledovanou veličinou jsou daňové nedoplatky, částky, které nejsou uhrazené a již uplynul den její splatnosti, a jejich následné vymáhání.

Tabulka č. 36 – Objem daňových nedoplatků evidovaných na FÚ, v mil. Kč

Celkové daňové nedoplatky					
ROK	2008	2009	2010	2011	2012
Daň dědická	11	10	10	10	10
Daň darovací	181	171	172	159	148
Daň z převodu nemovitostí	3 846	3 503	3 270	3 209	2 962
Roční přírůstek nedoplatků daně dědické	2	-1	0	0	0
Podíl nedoplatku k inkasu daně dědické	1,74 %	1,14 %	0 %	0 %	0 %
Roční přírůstek nedoplatků daně darovací	-59	-10	1	-13	-11
Podíl nedoplatku k inkasu daně darovací	17,10 %	6,17 %	0,73 %	0,30 %	0,33 %
Roční přírůstek nedoplatků daně z převodu nemovitostí	-145	-343	-233	-61	-247
Podíl nedoplatku k inkasu daně z převodu nemovitosti	1,46 %	4,39 %	3,13 %	0,83 %	3,23 %

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

Daňové nedoplatky u transferových daní zaznamenaly od roku 2008 až 2012 pokles, daň dědická vykazuje nulové nedoplatky. Největší daňové nedoplatky vykazují ostatní daně, např. DPH (82 505 mil. Kč), daň z příjmů PO (21 872 mil. Kč) a FO (17 548 mil. Kč). Lze tedy konstatovat, že transferové daně vykazují daňové nedoplatky jako bezvýznamné hodnoty, a to v porovnání s ostatními daněmi.

Tabulka č. 37 – Vymáhání daňových nedoplatků

(v mld. Kč)	NEDOPLATKY VYMÁHANÉ		NEDOPLATKY VYMOŽENÉ	
	K 31. 12. 2012		V roce 2012	
DRUH PŘÍJMU	ČÁSTKA	PODÍL %	ČÁSTKA	PODÍL %
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	2,845	2,9	0,148	5,7
Daň z přidané hodnoty	61,373	62,2	1,538	59,6
Daně z příjmů	27,316	27,7	0,451	17,5

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

Z tabulky vyplývá, že pro rok 2012 byla nejvyšší vymáhanou částkou daň z přidané hodnoty a daně z příjmů. Transferové daně vykazují nižší vymáhané částky, v porovnání s ostatními daněmi, jsou zanedbatelné. Již z provedených analýz vyplývá, že nedoplatky nad 10 mil. Kč jsou vymahatelné pouze z části, ale převážná většina nedoplatků je de facto nedobytná.

Za příčinou nedobytnosti daňových pohledávek stojí zejména předluženost a nemajetnost dlužníků, úmrtí, předluženost dědictví, nemožnost dohledání majetku dlužníků aj. Největšího objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků je dosaženo v úkonech daňové exekuce. K efektivnějšímu vymáhání pohledávek státu a tímto snížení administrativní náročnosti všech správců daní je nutné vytvořit on-line systém dotazování do základních registrů:

- **(ROB)** REGISTR OBYVATEL,
- **(ROS)** REGISTR OSOB,
- **(RPP)** REGISTR PRÁV A POVINNOSTÍ,
- **(RUIAN)** REGISTR ÚZEMNÍ IDENTIFIKACE ADRES A NEMOVITOSTÍ,
- **REGISTR ÚČTŮ VEDENÝCH U BANK.**

Složitost daňového systému

Složitost daňového systému představuje další ukazatel používaný pro zhodnocení daňové administrativy. V současné době se jedná o systém natolik komplikovaný, finančně a administrativně náročný pro veřejné finance a obyvatele. Složitost tohoto systému dává možnost vzniku zbytečným administrativním nákladům.

Výběr daní a odvodů každoročně zabezpečují čtyři instituce, finanční úřad, celní úřad, zdravotní pojišťovna a Sociální pojišťovna. Při každoročním vyúčtování daní existují rozdílné vyměřovací základy, úřady využívají rozdílné databáze, informační systémy. Ke zjednodušení, a tím i snížení administrativních nákladů, přispěje spuštění projektu jednoho inkasního místa (JIM), které je jedním z prioritních úkolů ministerstva financí.

JIM představuje program na modernizaci výběru daní, odvodů a cel, s cílem snížit administrativní náklady, které leží na poplatnících z hlediska plnění zákonných povinností, a tím dosáhnout i snížení nákladů, které zatěžují státní rozpočet. Tento cíl může naplnit pouze jednoduchý a přehledný daňový systém, který bude dlouhodobě stabilní a bez neustálých změn. V době ekonomické krize veřejných rozpočtů, je nutné, aby i stát se začal chovat jako racionálně ekonomicky uvažující subjekt a své finance spravoval co možná nejefektivněji.

Hlavní cíle zvýšení efektivnosti výběru daní a odvodů jsou:

- přehlednost a srozumitelnost zákonů,
- snižování počtu daní a odvodů,
- zjednodušení a zrychlení daňového procesu,
- jeden formulář, jedno podání, jedna platba daní, cel a odvodů,
- sjednocení vyměřovacích základů daně z příjmů a pojistného,
- centrální registr a elektronizace procesů při vytváření efektivní organizace výběru daní a odvodů.

5 ZÁVĚR

Od 1. ledna 2014 došlo k přizpůsobení daňových zákonů již platné rekonstrukci soukromého práva a v daňových zákonech byly provedeny změny jak terminologické, tak věcné. Za významnou změnu je považováno zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které ruší zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zrušením těchto daní, které v ČR představovaly 21-ti letou tradici, došlo k nahrazení daně z převodu nemovitostí, a to daní z nabytí nemovitých věcí. Daň dědická a daň darovací jsou nově včleněny do zákona o daních z příjmů – Zákon č. 586/1992 Sb.

Tyto změny, které nastaly k 1. 1. 2014, lze považovat za vhodné a účelné, a to vzhledem k tvrzení, že transferové daně dlouhodobě vykazovaly ve státním rozpočtu nízké výnosy a vysoké administrativní náklady na správu těchto daní. Negativní pohled efektivnosti výběru lze spatřit u daně dědické a daně darovací, které zaznamenaly vysoké administrativní náklady převyšující výnos těchto daní ve státním rozpočtu, a výběr těchto daní se stal de facto neefektivní. Inkorporace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů se zdá být nejvhodnějším řešením, a to z důvodu úspory administrativních nákladů. Nejlepších výsledků z měření efektivnosti výběru vykazovala daň z převodu nemovitostí a nahrazením této daně daní z nabytí nemovitých věcí je možné dosáhnout snížení administrativních nákladů, protože hlavním ekonomickým cílem nové právní úpravy je snaha o snížení administrativní náročnosti správy daně jak na straně státu, tak i plátců a tato skutečnost se zobrazí ve vyšší efektivitě výběru této daně.

Cílem této bakalářské práce bylo změřit a zhodnotit efektivnost výběru transferových daní ve státním rozpočtu včetně diskuze na téma přijetí nové právní úpravy, která nastala od 1. 1. 2014. Z pohledu fiskálního výnosu transferové daně dlouhodobě zaznamenávaly ve státním rozpočtu inkasní pokles a tímto se staly pouze doplňkovým příjmem v porovnání s ostatními příjmy. Dlouhodobě vykazující vysoké administrativní náklady vyvolaly diskuzi a z těchto důvodů bylo nutné přijmout opatření, které bylo v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky dlouhodobě diskutováno. Tato změna se projeví ve zjednodušení daňového systému a ve snížení

výdajů státní správy. Přínos a zjednodušení nové právní úpravy, včetně efektivního vymáhání daní, je předem nemožné vyčíslit a pouze čas ukáže výhody a nevýhody nové změny, i když nová právní úprava se zdá být pozitivním krokem k efektivnímu výběru daní.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

6.1 Odborné publikace

ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.

BEZOUŠKA, Petr; PIECHOWICZOVÁ, Lucie. *Nový občanský zákoník: nejdůležitější změny*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 366 s. ISBN 978-80-7263-819-2.

BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. 3. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.

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

KOUT, Petr. *Cvičné příklady pro studium předmětu DANĚ*. 17. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2013. 164 s. ISBN 978-80-86716-85-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, s. 120. ISBN 978-80-7357-423-9.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVEOVÁ, Peggy Brewer. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 946 s. ISBN 80-85603-76-4.

NOVÁK, Zdeněk. *Vzorce ve věcech pozůstalostních směnečných a jiných nesporných*. 1. vyd. Praha: FR. ZIEGNER, 1933. 473 s.

PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 294 s. ISBN 978-80-7400-125-3.

PUDIL, Pavel; VYBÍHAL, Václav; VÍTEK, Leoš; PAVEL, Jan a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 160 s. ISBN 80-86861-07-4.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 396 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

SAMUELSON, Paul Anthony.; NORDHAUS, William D. *Ekonomie*. 19. vyd. Praha: NS Svoboda, 2013. 715 s. ISBN 978-80-205-0629-0.

SCHULTZOVÁ, Anna a kolektiv. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 1. vyd. Bratislava: IURA Edition, 2011. 260 s. ISBN 978-80-8078-407-2.

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.

STARÝ, Marek a kolektiv. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

STIGLITZ, Joseph Eugene. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1997. 664 s. ISBN 80-7169-454-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: VOX, 2012. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

6.2 Právní předpisy

Nařízení ministra financí č. 30/1957 Sb., kterým se provádí zákon o notářských poplatcích.

Vyhláška Ministerstva financí č. 25/1964 Sb., k provedení zákona o notářských poplatcích.

Vyhláška Ministerstva financí České socialistické republiky č. 150/1984 Sb., kterou se provádí zákon České národní rady o notářských poplatcích.

Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 196/2001 Sb., o odměnách a náhradách notářů a správců dědictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení.

Zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích.

Zákon č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích.

Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích.

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění jednotlivých novelizací.

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

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

ČESKO. Zákon č. 340/2013 Sb., Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí.

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

ČESKO. *Daňové zákony 2013*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. 344 s. ISBN 978-80-7208-960-4.

ČESKO. *Daňové zákony 2014*. 23. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-4.

6.3 Internetové zdroje

CELNÍ SPRÁVA. *Organizační struktura* [online]. 2014, [cit. 2014-02-11]. Dostupné z:
<http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx>.

ČECHOVÁ, Blanka; BOBEK, M.; MOLEK, P.; ŠIMÍČEK, V. *Komunistické právo v Československu: Kapitoly z dějin bezpráví*. Mezinárodní politologický ústav, Masarykova universita [online]. 2009, [cit. 2013-11-13]. Dostupné z:
http://www.komunistickepravo.cz/kapitoly/30_911-928_komunistickepravo-cz_Cechova_Notarstvi.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2001* [online]. 2001, [cit. 2014-02-26]. Dostupné z:
<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/CinnostDS2001.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012* [online]. 2012, [cit. 2013-11-16]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Orgány finanční správy* [online]. 2014, [cit. 2014-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/financni-urady>.

HYPINDEX. *Kolik státu přinesou nemovitostní daně* [online]. 2014, [cit. 2014-02-24]. Dostupné z: <http://www.hypindex.cz/kolik-statu-prinesou-nemovitostni-dane/>

KULHÁNKOVÁ, Jana. *Transferové daně a jejich efektivnost*. Znojmo, 2013. s. 76. Bakalářská práce. SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO, Vedoucí práce Ing. Břetislav Andrlík Ph.D. Dostupné z: http://theses.cz/id/0w78rr/Jana_Kulhankova_BP.pdf

MFČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky* [online]. 2013, [cit. 2013-11-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.

OECD. *Efficiency of tax administrations* [online]. 2011, [cit. 2014-02-20]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/sites/gov_glance-2011-en/12/08/index.html;jsessionid=us2jiljdwu7x.delta?contentType=&itemId=/content/chapter/gov_glance-2011-64-en&containerItemId=/content/serial/22214399&accessItemIds=/content/book/gov_glance-2011-en&mimeType=text/html

6.4 Odborné časopisy

LÁCHOVÁ, Lenka. *Postavení majetkových daní v České republice*. Český finanční a účetní časopis [online]. 2007, č. 2 [cit. 2014-02-24]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=220>

LEDVINKOVÁ, Jana. *Jaké změny nám přinesl nový občanský zákoník do zákona o DPH*. ÚČETNÍ A DANĚ. 2014, roč.17, č. 1, s. 48. ISSN 1212-0162.

7 DALŠÍ DŮLEŽITÉ SEZNAMY

7.1 Použité zkratky

ABGB	Obecný občanský zákoník
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
FO	Fyzické osoby
FŘ	Finanční ředitelství
FÚ	Finanční úřad
IT	Informační technologie
JIM	Jednotné inkasní místo
MF ČR	Ministerstvo financí ČR
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PO	Právnícké osoby
SJM	Společné jmění manželů
ZDDPN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
ZOS	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí

7.2 Tabulky

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Výpočetní list o dávkách z pozůstalosti r. 1931, I. třída.....	15
Tabulka č. 2 – Notářský poplatek z dědictví, darování a z převodu nemovitostí.....	18
Tabulka č. 3 – Sazby daně dědické a darovací pro jednotlivé skupiny poplatníků.....	20
Tabulka č. 4 – Výpočet odměny notáře a daně dědické pro III. skupinu.....	22
Tabulka č. 5 – Odměna notáře (sazby).....	22
Tabulka č. 6 – Dědictví, názorný výpočet.....	22
Tabulka č. 7 – Názorný výpočet, odměny notáře.....	23
Tabulka č. 8 – Příklad, výpočet daně darovací.....	25
Tabulka č. 9 – Příklad výpočtu daně z převodu nemovitostí, cena sjednaná.....	27
Tabulka č. 10 – Výpočet, klouzavá progrese (obrázek č. 4).....	32
Tabulka č. 11 – Klasifikace daní a jejich správa.....	33
Tabulka č. 12 – Výnos daní v ČR v letech 2008 až 2012 v mld. Kč.....	33
Tabulka č. 13 – Vývoj daňového inkasa transferových daní v letech 2008-2012.....	34
Tabulka č. 14 – Sazba daně dědické (z obohacení r. 1922), viz Příloha	
Tabulka č. 15 – § 14 (Sazba daně dědické, klouzavě progresivní), viz Příloha	
Tabulka č. 16 – Skupiny osob daně dědické, nový občanský zákoník, viz Příloha	
Tabulka č. 17 – Celní správa v ČR.....	46
Tabulka č. 18 – Vztahy mezi daňovou soustavou a daňovým systémem.....	46
Tabulka č. 19 – Evidenční počet zaměstnanců podílejících se na výběru transferových daní.....	48
Tabulka č. 20 – Obecný postup měření administrativních nákladů.....	49
Tabulka č. 21 – Přepočtový koeficient, zaměstnanci podílející se na dědické dani ...	50
Tabulka č. 22 – Přepočtový koeficient, zaměstnanci režijní, podílející se na PEded ...	51
Tabulka č. 23 – Výpočet celkových administrativních nákladů na daň dědickou	52
Tabulka č. 24 – Přepočtené koeficienty činností správy jednotlivých daní	53

Tabulka č. 25 – Česká daňová správa, výdaje.....	54
Tabulka č. 26 – Vývoj inkasa transferových daní v ČR, v mil. Kč.....	55
Tabulka č. 27 – Podíl transferových daní na celkových příjmech v ČR.....	57
Tabulka č. 28 – Náklady připadající na výběr daně, v tis. Kč.....	59
Tabulka č. 29 – Procentuální vyjádření administrativních nákladů.....	60
Tabulka č. 30 – Náklady (transferové daně).....	61
Tabulka č. 31 – Meziroční růst administrativních nákladů, v %.....	64
Tabulka č. 32 – Administrativní náklady k inkasu daní.....	65
Tabulka č. 33 – Podíl celkových administrativních nákladů k daňovému výnosu, v %.....	68
Tabulka č. 34 – Grafické znázornění podílu celkových administrativních nákladů k daňovému výnosu, v	69
Tabulka č. 35 – Výtěžnost transferových daní, v mil. Kč.....	70
Tabulka č. 36 – Objem daňových nedoplatků evidovaných na FÚ, v mil. Kč.....	71
Tabulka č. 37 – Vymáhání daňových nedoplatků.....	72

7.3 Obrázky

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Daňová soustava ČR.....	29
Obrázek č. 2 – Klasifikace majetkových daní.....	30
Obrázek č. 3 – Progresivní sazba daně – stupňovitá progrese.....	31
Obrázek č. 4 – Progresivní sazba daně – klouzavá progrese.....	32
Obrázek č. 5 – Správa daní v ČR.....	44
Obrázek č. 6 – Územní finanční orgány.....	45
Obrázek č. 7 – Grafické znázornění vývoje inkasa v letech 2001 až 2013, v mil. Kč.....	56
Obrázek č. 8 – Grafické znázornění podílu transferových daní na celkových příjmech v ČR, v %	58
Obrázek č. 9 – Grafické znázornění – daň z převodu nemovitostí, v %.....	66
Obrázek č. 10 – Grafické znázornění – daň darovací, v %.....	66
Obrázek č. 11 – Grafické znázornění – daň dědická, v %.....	67

7.4 Přílohy

Tabulka č. 14 – Sazba daně dědické (z obohacení r. 1922)

Nabyvatelé		z dalších 5.000	15.000 –	25.000 –	50.000 –
	do 5.000	do 10.000	25.000	50.000	100.000
I. třída	2 % 100	3 % 250	3,5 % 775	4 % 1.775	5 % 4.275
II. třída	3 % 150	5 % 400	6 % 1.300	7 % 3.050	8 % 7.050
III. třída	5 % 250	7 % 600	9 % 1.950	11 % 4.700	13 % 11.200
IV. třída	7 % 350	9 % 800	11 % 2.450	13 % 5.700	15 % 13.200
V. třída	10 % 500	12 % 1.100	13 % 3.050	15 % 6.800	17 % 15.300
VI. třída	15 % 750	19 % 1.700	23 % 5.150	25 % 11.400	27 % 24.900
VII. třída	3 % 150	3 % 300	3 % 750	3 % 1.500	3 % 3.000

Nabyvatelé	150.000 – 250.000	250.000 – 500.000	500.000 – 1.000.000	1.000.000 – 2.000.000	3.000.000 – 5.000.000	5.900.000 – 10.000.000	nad 10.000.000
	I. třída	6 % 13.275	7 % 30.775	9 % 75.775	13 % 205.775	18 % 745.775	24 % 1.945.775
II. třída	9 % 20.550	11 % 48.050	14 % 118.050	18 % 298.050	22 % 958.050	26 % 2.258.050	31 %
III. třída	15 % 33.700	18 % 78.700	21 % 183.700	25 % 433.700	29 % 1.303.700	33 % 2.953.700	38 %
IV. třída	17 % 38.700	20 % 88.700	23 % 203.700	27 % 473.700	31 % 1.403.700	35 % 3.153.700	40 %
V. třída	19 % 43.800	22 % 98.800	25 % 223.800	29 % 513.800	33 % 1.503.800	37 % 3.353.800	42 %
VI. třída	30 % 69.900	34 % 154.900	38 % 344.900	42 % 764.900	46 % 2.144.900	50 % 4.644.900	55 %
VII. třída	3,5 % 8.250	4 % 18 250	5 % 43.250	6 % 103.250	7 % 313.250	8 % 713.250	10 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z NOVÁK (1933, s. 346)

Tabulka č. 15 – § 14 (Sazba daně dědické, klouzavě progresivní)

Přes Kč	Do Kč	Sazba daně III. skupina
0	1 000 000	7 %
1 000 000	2 000 000	70 000 a 9 % ze základu daně přesahujícího 1 000 000 Kč
2 000 000	5 000 000	160 000 Kč a 12 % ze základu daně přesahujícího 2 000 000 Kč
5 000 000	7 000 000	520 000 Kč a 14 % ze základu daně přesahujícího 5 000 000 Kč
7 000 000	10 000 000	820 000 Kč a 18 % ze základu daně přesahujícího 7 000 000 Kč
10 000 000	20 000 000	1 360 000 Kč a 21 % ze základu daně přesahujícího 10 000 000 Kč
20 000 000	30 000 000	3 460 000 Kč a 25 % ze základu daně přesahujícího 20 000 000 Kč
30 000 000	40 000 000	5 960 000 Kč a 30 % ze základu daně přesahujícího 30 000 000 Kč
40 000 000	50 000 000	8 960 000 Kč a 35 % ze základu daně přesahujícího 40 000 000 Kč
50 000 000	a více	12 460 000 Kč a 40 % ze základu daně přesahujícího 50 000 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z *Zákon č. 357/1992 Sb.*

Tabulka č. 16 – Skupiny osob daně dědické, nový občanský zákoník

I. Třída	Zůstavitelovy děti a manžel , všichni stejným dílem. Pokud zůstavitelovy děti zemřely, místo nich dědí jejich děti, vnuci, pravnuci apod.
II. Třída	Manžel, zůstavitelovi rodiče a spolužijící osoby . Jestliže manželé žádné děti neměli, dědí manžel zemřelého, nebo osoby, které žily se zemřelým nejméně 1 rok před smrtí ve společné domácnosti. Manžel musí však dostat vždy nejméně polovinu pozůstalosti.
III. Třída	Sourozenci a spolužijící osoby . Jestliže nedědí manžel ani rodiče zemřelého, dědí sourozenci a osoby žijící ve společné domácnosti. Místo sourozenců mohou dědit neteře a synovci zemřelého.
IV. Třída	Prarodiče – dědečkové a babičky zemřelého, nedědí-li žádný dědic ve třetí třídě
V. Třída	Prarodiče rodičů – pradědečkové a prababičky zemřelého. Prarodičům zůstavitelova otce připadá polovina dědictví, matky druhá polovina.
VI. Třída	Praneteře, prasynovci, strýcové a tety . Místo strýců a tet mohou dědit jejich potomci.
VII. Třída	Je-li někdo se zůstavitelem příbuzný z více než z jedné strany, má z každé strany dědické právo. Stát . Není-li žádný dědic, připadne dědictví státu jako odúmrtí. Výjimka je v případě odkazů.

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z *BEZOUŠKA a kol. (2013, s. 211)*