

PŘÍLOHA K DŮVODOVÉ ZPRÁVĚ

10. ZÁVĚREČNÁ ZPRÁVA Z HODNOCENÍ DOPADŮ REGULACE PODLE OBECNÝCH ZÁSAD

(RIA)

1. Důvod předložení

1.1. Název

Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

Návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je předkládán v souladu s Plánem legislativních prací vlády na rok 2013 schváleným usnesením vlády č. 84 ze dne 6. února 2013.

1.2. Identifikace problému

Nezbytnost nové úpravy daně z nabytí nemovitých věcí je vyvolána především přijetím nového občanského zákoníku a zákona o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Oba kodexy nabývají účinnosti 1. 1. 2014.

V důsledku toho je zapotřebí novou úpravu daně z nabytí nemovitých věcí přizpůsobit a provázat s novými principy především občanského, v menší míře potom i obchodního práva, neboť tyto základní předpisy obsahují úpravy, které budou mít dopad na zdanění úplatných nabytí nemovitých věcí.

Nový občanský zákoník přináší podstatné změny kromě jiného především v oblasti nemovitých věcí. Jde o změny v pojetí nemovitých věcí oproti dosavadnímu stavu, neboť vymezení nemovitých věcí je rozšířeno i na věcná práva k nim a zavádí se některé nové instituty, např. právo stavby, které je také prohlášeno za nemovitou věc.

Dochází k návratu k zásadě superficies solo cedit a v důsledku toho se stavba, nejedná-li se o stavbu jen dočasnou, prohlašuje za součást pozemku. V případě podzemních staveb se rozlišují jednak samostatné stavby se zvláštním hospodářským určením (např. metro, vinný sklep pod cizím pozemkem atp.), které se rovněž prohlašují za samostatné nemovité věci, jednak podzemní stavby zřízené jako součást určitého pozemku, které jsou jeho součástí celé, byť zasahují pod cizí pozemek.

Dalším důvodem pro vydání nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je transformace daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmů v souladu s Programovým prohlášením Vlády České republiky ze dne 4. srpna 2010. Předpokládá se, že novela zákona o daních z příjmů, ve které budou zahrnuty pod příjmy rovněž bezúplatná nabytí majetku a nabytí majetku děděním, bude účinná od 1. 1. 2014.

V souvislosti s uvedenou změnou dojde ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), a daň z převodu nemovitostí bude upravena jako daň z nabytí nemovitých věcí samostatně novým zákonem.

Platná právní úprava daně z převodu nemovitostí vykazuje některé nedostatky, jež je třeba odstranit. Zejména se jedná o případy obcházení daňové povinnosti při převodu nemovité věci formou vkladu do obchodní korporace.

Zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM), který nabývá účinnosti od 1. 1. 2015, bylo zrušeno osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací. Vzhledem k tomu, že tato změna bude převzata do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s předpokládanou účinností od 1. 1. 2014, dojde fakticky k účinnosti změny již od tohoto data.

Současně existuje stále aktuální problém, kterým je administrativní zátěž spojená s vybráním daně, a to jak na straně daňových poplatníků, tak i správců daně. V tomto směru je nezbytné v novém zákoně připravit řešení k jejímu omezení.

Vzhledem k tomu, že základ daně z převodu nemovitostí se u smluvních úplatných převodů stanoví na základě porovnání sjednané ceny a zjištěné ceny stanovené znaleckým posudkem, poplatníci často poukazují na značné finanční náklady spočívající v úhradě znaleckého posudku a požadují možnost alespoň snížení základu daně o tento výdaj.

Rovněž mnohá osvobození od daně již dnes neodpovídají aktuální situaci, některá z nich jsou v současnosti víceméně překonána, případně se ve změněných ekonomických a společenských podmínkách jeví jako nesystémová nebo neopodstatněná. Proto je nezbytné provést jejich aktualizaci.

1.3. Popis současného právního stavu

Právní úprava daně z převodu nemovitostí je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb., který nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Kromě daně z převodu nemovitostí jsou v tomto zákoně upraveny i další dvě z majetkových daní, a to daň dědická a daň darovací. Daň z převodu nemovitostí je z uvedených majetkových daní nejvýznamnější a představuje zhruba 91 % z celkového inkasa těchto daní.

Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí nahradily notářský poplatek z dědictví, notářský poplatek z darování a notářský poplatek z převodu nemovitostí, které byly upraveny zákonem č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a byly vybírány do konce roku 1992.

Předmětem daně z převodu nemovitostí jsou úplatné převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem včetně zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, přičemž za nemovitosti jsou pro účely zákona považovány věci nemovité, byty a nebytové prostory. Daň z převodu nemovitostí je spojena se změnou v osobě vlastníka a postihuje převod nebo přechod nemovitosti od jednoho vlastníka k druhému.

K úplatným převodům vlastnictví k nemovitostem dochází jednak na základě smluv vznikajících při rovnosti smluvních stran jako projev jejich svobodné vůle, k úplatným přechodům vlastnického práva k nemovitostem dochází zpravidla bez vůle vlastníka na základě právní skutečnosti, jejíž jednou z náležitostí je místo projevu vůle dosavadního vlastníka projev vůle někoho jiného (např. nabytí nemovitosti v dražbě, vyvlastnění). Ve všech těchto případech podléhá změna vlastnického práva k nemovitosti dani z převodu nemovitostí.

Osoba poplatníka daně je určena v závislosti na tom, zda se jedná o převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitostem. Obecně platí, že při smluvních převodech je poplatníkem daně převodce. Při přechodech vlastnického práva, kdy dosavadní vlastník pozbývá svého vlastnického práva bez své vůle, je poplatníkem nabyvatel nemovitosti.

Základním prvkem u daně z převodu nemovitostí je úplata, resp. protiplnění poskytované v souvislosti s převodem nebo přechodem nemovitosti. Nejčastěji jde o peněžitou úplatu, ale může jít i o jiná plnění (např. směna za jinou věc, postoupení pohledávky, převzetí závazku, vzdání se práva apod.).

Podle současné právní úpravy se základ daně z převodu nemovitostí obecně stanoví porovnáním zjištěné ceny podle oceňovacích předpisů a sjednané ceny, přičemž základem daně je cena, která je vyšší.

Postupně se právní úprava stanovení základu daně všude tam, kde je to možné a kde nehrozí obcházení zákona, odklání od povinnosti zhotovovat znalecké posudky o ceně nemovitostí. Základ daně je proto v mnoha případech již dnes stanovován jiným způsobem než ve výši ceny zjištěné podle oceňovacích předpisů, přičemž je vycházeno z ceny dosažené v soudním nebo správním řízení (např. při výkonu rozhodnutí, vyvlastnění, vydržení, ve veřejné dražbě). Dále např. při úplatných převodech nemovitostí z vlastnictví nebo do vlastnictví územních samosprávních celků je základem daně cena sjednaná, jde-li o vklady nemovitostí do obchodních společností, je pro účely stanovení základu daně vycházeno z posudku zpracovaného pro účely vkladu podle obchodního zákoníku.

Z výše uvedeného stručného výčtu je patrná základní tendence odklonu od znaleckých posudků, kterou se úprava stanovení základu daně i nadále ubírá.

U daně z převodu nemovitostí lze uplatnit širokou paletu věcného osvobození úplatných převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem, zejména v souvislosti s privatizací státního majetku a při převodech a přechodech majetku obchodních společností nebo družstev, ale také poměrně široké osvobození např. u převodů bytů.

Od nabytí účinnosti zákona až do současné doby došlo k četným právním úpravám, které reagovaly jednak na koaliční dohody uzavřené mezi politickými stranami v oblasti zdaňování úplatného převodu nebo přechodu majetku (nemovitostí), jednak na požadavky, které vyplynuly z uplatňování tohoto zákona v praxi.

Byla přijata řada změn zákona č. 357/1992 Sb., z nichž jednou z nejpodstatnějších úprav v oblasti daně z převodu nemovitostí bylo od 1. 1. 2004 snížení daňového zatížení úplatných převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem změnou sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3 %, a současně s tím změna ve způsobu placení daně, neboť splatnost daně byla stanovena současně s podáním daňového přiznání. Ve vazbě na tyto úpravy došlo i ke změně lhůt pro podání daňového přiznání tak, aby poplatník měl dostatečný časový prostor nejen pro podání daňového přiznání, ale i pro zaplacení daně. Významnou změnou bylo také sjednocení postupu při zdaňování majetku při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví tak, že daní z převodu nemovitostí je v současné době zdaňován pouze úplatný rozdíl hodnot podílů na majetku před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví. Dále potom docházelo v oblasti daně z převodu nemovitostí průběžně formou dílčích novel zákona i k dalším změnám, a to v návaznosti na jiné právní předpisy, které mají dopady do této daně, ale také v návaznosti na potřeby stávající praxe.

Poslední významnou změnou, která byla provedena zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů,

je zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava sazby daně je převzata i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

1.4. Identifikace dotčených subjektů

- fyzické osoby – prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí
- právnické osoby – prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí, obchodní korporace vlastníci nemovitě věci a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

1.5. Identifikace cílů, kterých má být dosaženo

Cílem nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí je vytvořit novou koncepci daně z nabytí nemovitých věcí jako součásti daňové soustavy České republiky a zdroje příjmů státního rozpočtu. Záměrem nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je částečně, tam kde je to možné, navázat na právní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb., která je součástí daňové soustavy od roku 1993.

Druhotným cílem je přizpůsobení úpravy daně z nabytí nemovitých věcí a sjednocení s novými základními principy a změnami zejména v oblasti občanského práva, bez něhož by daň v současné podobě nemohla být součástí platného právního řádu.

Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí na tuto úpravu navazuje, avšak předmět daně vymezuje v užší míře, než je tomu u vymezení nemovitých věcí v novém občanském zákoníku, a to tak, že zákon stanoví, ve kterých případech je nabytí vlastnického práva k nemovité věci z předmětu daně vyloučeno. V tomto ohledu je sledován záměr nerozšiřovat oproti současné právní úpravě předmět daně o úplatné nabytí některých dalších věcných práv.

Jedním z původních cílů nové právní úpravy byl od počátku záměr podrobit zdanění také převody obchodních podílů v obchodních korporacích, neboť tato úprava se nachází i v jiných evropských státech. Vzhledem k tomu, že v zahraničí jsou tyto převody rovněž zdaňovány, bylo v návrhu přistoupeno k obdobné úpravě i v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí. Změnou stavu společníků v důsledku převodu obchodních podílů dochází fakticky ke změně ve vlastnictví nemovitých věcí, které jsou součástí majetku společnosti, aniž by taková změna v současnosti podléhala dani z převodu nemovitostí. Se záměrem sjednotit rozsah daňové povinnosti pro všechny případy, kdy dochází ke změně osoby reálně disponující vlastnickými právy k nemovité věci, se jeví jako nezbytné rozšířit předmět daně z nabytí nemovitých věcí také právě na tyto případy.

Za účelem zabránění daňovým únikům je do nového zákona zapracována úprava zdanění vkladů do obchodních korporací, která již byla schválena zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Převzetím této úpravy do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí by nastala účinnost změny už od 1. 1. 2014.

Zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů došlo ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava je převzata do zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

Shrnutí hlavních cílů původního návrhu nového zákona:

- vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí v návaznosti na nové vymezení nemovitých věcí v občanském zákoníku
- rozšíření předmětu daně na případy převodů podílů v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci, resp. na případy, kdy dochází ke změně ovládající osoby
- omezení příležitostí k obcházení daně, zdanění vkladů do obchodních korporací
- zefektivnění výběru daně
- sjednocení osoby poplatníka daně
- snížení administrativní náročnosti na straně daňových poplatníků a finančních orgánů, zejména administrativních nákladů spojených se stanovením základu daně
- jednoznačné vymezení předmětu daně a stanovení místní příslušnosti správce daně
- aktualizace systému osvobození
- řešení dalších problémů vyplývajících z praxe, např. způsob přepočtu cizí měny na českou měnu, zvýšení limitu pro neplacení daně, úprava místní příslušnosti správce daně, aj.

1.6. Identifikace rizik spojených s nečinností

Nový občanský zákoník vychází z nové koncepce vymezení nemovitých věcí, které je oproti současnému stavu značně širší. Nově jsou zaváděny některé instituty, např. právo stavby, které zákon prohlašuje také za nemovitou věc.

Důsledek nepřijetí navrhovaného zákona o dani z nabytí nemovitých věcí lze spatřovat v tom, že případy úplatných nabytí nemovitých věcí by nebyly nadále zdaněny, pokud v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů, kterou dojde k transformaci daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmů, bude zrušen zákon č. 357/1992 Sb. Došlo by tak k výpadku příjmů státního rozpočtu, kdy daňové příjmy u daně z převodu nemovitostí činily 7,6 mld. Kč za rok 2012.

2. Návrh variant řešení

2.1. Návrh možných variant včetně varianty „nulové“

2.1.1. Varianta I – nulová - současný stav

Varianta I – touto variantou je současný stav právní úpravy daně z převodu nemovitostí, který však s ohledem na zásadní změny nastávající v oblasti občanského práva i práva obchodních korporací s příslušnými důsledky u této daně nemůže být ponechán bez odpovídajících změn.

2.1.2. Varianta II – nový zákon

Varianta II – tato varianta řešení je dána Plánem legislativních prací vlády na rok 2013.

Nový zákon zohlední podstatné změny vyplývající z nové úpravy občanského a obchodního práva a zároveň nově upraví některé základní prvky daně jako je poplatník daně, předmět daně, základ daně, jímž je nově nabývací hodnota, podání daňového přiznání, ale např. i osvobození, která je třeba revidovat. S ohledem na rozsah a charakter změn a s ohledem na Plán legislativních prací vlády na rok 2013, je třeba novou právní úpravu provést zcela novým zákonem.

Z výše uvedených důvodů nelze změny v oblasti daně z převodu nemovitostí provést novelou zákona č. 357/1992 Sb. Vzhledem k tomu, že uvedený zákon upravuje tři majetkové daně, a to daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, bylo by nezbytné zrušit část zákona, upravující daň dědickou a daň darovací, neboť tyto daně by měly být transformovány s účinností od 1. 1. 2014 do daní z příjmů. Zbývající část zákona, která upravuje daň z převodu nemovitostí, by bylo nezbytné novelizovat. Z hlediska podstatných změn, které v této úpravě nastanou, není forma novely zákona vhodná.

Současně s novou právní úpravou dojde ke změně názvu zákona a ke změně názvu daně. Daň z převodu nemovitostí bude především z důvodu změny osoby poplatníka, kterým bude místo dosavadního převodce nově nabyvatel nemovitosti, nazývána nově daní z nabytí nemovitých věcí a zákon tuto daň upravující bude mít název „Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“.

Varianta I - nulová – současný stav

Klady:

- poplatníci jsou se stávající úpravou obeznámeni a přestože jde o daň jednorázovou, se kterou se nesetkávají každoročně, ale jenom jednou za čas, tuto daň již dobře znají

Zápory:

- současný stav právní úpravy daně z převodu nemovitostí v oblasti předmětu daně nemůže být s ohledem na zásadní změny nastávající v oblasti občanského práva i práva obchodních korporací, tj. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ponechán bez odpovídajících změn
- v důsledku odlišného pojetí nemovitých věcí v novém občanském právu by nepřijetím příslušných odpovídajících úprav v daňovém zákoně nedocházelo ke zdanění například u nabytí práva stavby, které je nově nemovitou věcí, u nabytí stavby, která přestane být samostatnou věcí a stane se součástí pozemku, u vyčlenění nemovité věci zakladatelem do svěřenského fondu, u nabytí nemovité věci do svěřenského fondu, apod.
- dani z nabytí nemovitých věcí by i nadále nepodléhaly případy, kdy dochází ke změnám ovládajících osob v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci

Varianta II - nový zákon

Klady:

- zcela nová právní úprava se přizpůsobí občanskému zákoníku i zákonu o obchodních korporacích, dojde k vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí v návaznosti

na nové vymezení nemovitých věcí v občanském zákoníku a přizpůsobení zákona této úpravě

- navázání úpravy především v oblasti předmětu daně na zákon o obchodních korporacích, kdy se nová právní úprava zdanění převodů obchodních podílů, resp. změny ovládající osoby v obchodních korporacích, přiblíží úpravám ostatních evropských států a současně zvýší daňové inkaso v oblasti daně z nabytí nemovitých věcí
- snížení administrativní náročnosti při výběru daně v důsledku omezení povinnosti poplatníků předkládat u vybraných nemovitých věcí znalecké posudky; stejný efekt bude mít i redukce povinnosti předkládat některé písemnosti tvořící přílohu daňového přiznání, v případech, kdy je správce daně může pořídit z informačních systémů veřejné správy
- předkládání příloh daňového přiznání v prostých kopiích,
- zvýšení limitu pro neplacení daně
- redukce nákladů poplatníků zavedením uznatelného výdaje, jímž bude odměna a náklady uhrazené znalci za znalecký posudek
- zjednodušení úpravy u daně z nabytí nemovitých věcí s tím, že poplatníkem daně bude primárně nabyvatel; nabyvatel je již dle současné právní úpravy poplatníkem daně, a to zejména v případech přechodů nemovitostí
- zjednodušení znamená i zavedení solidarity u manželů, neboť v současné době je každý z manželů samostatným poplatníkem

Zápory:

- nutnost seznámení se nejen u poplatnické, ale i u odborné veřejnosti s novou právní úpravou daně
- rozšíření předmětu daně na další případy nabytí nemovitých věcí, a to např. práva stavby, které občanský zákoník nově prohlašuje za nemovitou věc
- rozšíření předmětu daně na případy úplatného vyčlenění nemovité věci zakladatelem z jeho majetku do svěřenského fondu, úplatné nabytí nemovité věci do majetku svěřenského fondu, ale i vydání nemovité věci ze svěřenského fondu za úplatu
- zrušení osvobození u vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací již od 1. 1. 2014, a to v důsledku převzetí již přijaté úpravy obsažené v zákoně č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM)
- stanovení sazby daně ve výši 4%; zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů, zvýšil sazbu daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4%, s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava sazby daně se současně přebírá i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí

3. Návrh řešení

Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

V daném případě nelze zvolit jinou variantu než Variantu II, a to úpravu daně z nabytí nemovitých věcí zcela novým zákonem.

Současnou právní úpravu daně z převodu nemovitostí nelze ze všech již shora uvedených důvodů do budoucna zachovat. Důvodem je především nový základní kodex v oblasti občanského práva, nový občanský zákoník. Tento základní právní předpis má dopady do mnoha dalších oblastí, které se musí svou úpravou přizpůsobit. Je tomu tak i v oblasti daně z nabytí nemovitých věcí. Současně je nezbytné navázat také na zákon o obchodních korporacích.

Vzhledem k rozsahu úprav a vzhledem ke zrušení daně dědické a daně darovací a začlenění bezúplatných nabytí majetku pod daň z příjmů, nelze úpravy u daně z nabytí nemovitých věcí provést novelou zákona č. 357/1992 Sb., ale je nutný zcela nový zákon.

Díličí body RIA:

Seznam navrhovaných hlavních bodů do RIA:

- 1. Sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí - nabyvatel**
- 2. Omezování znaleckých posudků - nová koncepce stanovení základu daně, resp. nabývací hodnoty u vybraných nemovitých věcí**
- 3. Snížení administrativní zátěže, úprava osvobození od daně – redukce a aktualizace**
- 4. Zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích (změny ovládající osoby)**
- 5. Zdaňování vkladů do obchodních korporací**

V této části jsou samostatně rozebrány nejpodstatnější okruhy nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí tak, jak jsou uvedeny shora v „Seznamu navrhovaných hlavních bodů do RIA“:

Tyto nejvýznamnější body návrhu nového zákona jsou analyzovány ve struktuře:

- definice problému
- popis současného stavu
- identifikace dotčených subjektů
- popis cílového stavu
- zhodnocení rizika
- návrh variant řešení
- vyhodnocení nákladů a přínosů
 identifikace nákladů a přínosů
- návrh řešení
 stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

1. Sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí - nabyvatel

1.1. Definice problému

Jedním z hlavních bodů, který je v zákoně nově řešen, je problematika poplatníka daně. Podle platné právní úpravy je poplatníkem daně z převodu nemovitostí obecně převodce. Ovšem současně už dnes je v některých v zákoně vymezených případech poplatníkem nabyvatel nemovitosti.

Problémy současné úpravy:

- existence rozdílných případů, kdy poplatníkem daně je převodce a kdy nabyvatel, činí zákon méně přehledným z pohledu poplatníků, přináší výkladové problémy a zvyšuje administrativní náklady
- stav, kdy poplatníkem je převodce, způsobuje menší efektivitu výběru daně, protože převodce nemá motivaci k úhradě daně za situace, kdy již nemá v držení převedenou nemovitost, na kterou lze eventuelně uvalit exekuci v případě nezaplacení daně
- se stanovením převodce (prodávajícího) poplatníkem daně je spojen sporný institut ručitele (kupujícího), který je za placení daně zodpovědný v případě, kdy poplatník (prodávající) nezaplatí; kupující je tak vystaven nejistotě, zda mu vznikne daňová povinnost, ačkoli nemá přímou možnost toto ovlivnit

1.2. Popis současného stavu

Daní z převodu nemovitostí je zdaňován úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti, nikoliv nabytí úplaty za převod nemovitosti převodcem. V platné právní úpravě daně z převodu nemovitostí je osoba poplatníka daně vymezena v závislosti na tom, zda se jedná o úplatný převod nebo úplatný přechod vlastnického práva k nemovitosti.

Z transakcí, které jsou v současnosti předmětem daně z převodu nemovitostí, dochází nejčastěji ke smluvním úplatným převodům nemovitostí, kdy poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), neboť ten je také příjemcem úplaty za převáděnou nemovitost. Jde-li o podílové spoluvlastnictví, každý spoluvlastník je samostatným poplatníkem; tato zásada se uplatňuje i u nemovitostí ve společném jmění manželů. Solidarita převodce a nabyvatele se uplatňuje u výměny nemovitostí vzhledem k tomu, že při výměně každá ze stran směnné smlouvy vystupuje jako převodce i jako nabyvatel současně.

Platná právní úprava daně z převodu nemovitostí obsahuje institut ručitele, jímž je kupující. Ručitelská povinnost u daně z převodu nemovitostí vzniká přímo ze zákona, a to současně se vznikem daňové povinnosti poplatníka. Jde o druhotnou platební povinnost v případech, kdy daňový dlužník s prvotní platební povinností dlužnou daň neuhradí. Předpokladem pro vybrání daně od ručitele je vždy předcházející neúspěšné vybrání daně od poplatníka.

Již v současné době však je vedle převodce, který je obecně poplatníkem daně, v poměrně častých případech poplatníkem daně nabyvatel. Je tomu tak zejména tehdy, dochází-li k nabytí vlastnického práva k nemovitosti přechodem tohoto práva, to znamená například v případech nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, při vyvlastnění, vydržení, ve veřejné dražbě, nebo jde-li o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, aj. Pro všechny uvedené případy platí, že dosavadní vlastník nemovitosti se nachází zpravidla v obtížné finanční situaci, je zadlužen nebo ve veřejném zájmu je nuceně zasahováno do jeho vlastnického práva, případně vlastník - právnická osoba - která nemovitost vlastnila, s likvidací nebo bez likvidace zanikne. Toto vše jsou důvody, pro které daňové zatížení daní z převodu nemovitostí spočívá na nabyvateli nemovitosti, neboť na převodci zpravidla nelze spravedlivě požadovat zaplacení daně z převodu nemovitostí.

Shrnutí – poplatník daně

- převodce
- nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci vyvlastnění, vydržení atd.
- převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí

Tabulka 1.1.

Poplatník daně při převodech nemovitostí v zemích EU

Členský stát EU	Zdanění/zpoplatnění převodů nemovitostí (ano/ne)	Poplatník daně		
		nabyvatel	nabyvatel a převodce	převodce
Belgie	ano	✓		
Bulharsko	ne			
Dánsko	ano	✓		
Estonsko	ne			
Finsko	ano	✓		
Francie	ano	✓		
Irsko	ano	✓		
Itálie	ano	✓		
Kypr	ano	✓		
Litva	ne			
Lotyšsko	ano	✓		
Lucembursko	ne			
Maďarsko	ano	✓		
Malta	ano	✓		
Německo	ano		✓	
Nizozemí	ano	✓		
Polsko	ano			✓
Portugalsko	ano	✓		
Rakousko	ano		✓	
Rumunsko	ne			
Řecko	ano	✓		
Slovensko	ne			

Slovensko	ano			✓
Španělsko	ano	✓		
Švédsko	ano	✓		
Velká Británie	ano	✓		

Zdroj: IBDF, Taxes in Europe-database (TEDB/TAX REF.), odpovědi vybraných států na dotazy MFČR.

1.3. Identifikace dotčených subjektů

- fyzické osoby - prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí
- právnické osoby - prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí, obchodní korporace vlastníci nemovité věci a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

1.4. Popis cílového stavu

Záměrem návrhu nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je změna spočívající ve sjednocení osoby poplatníka daně. Cílem je maximálně právní úpravu zjednodušit a odstranit nejednotnost ve vymezení poplatníka.

Stanovení nabyvatele primárně poplatníkem daně ve všech případech je z pohledu daňového poplatníka logické a směřuje k přehlednosti a jednoznačnosti právní úpravy a efektivnosti výběru daně. V důsledku této úpravy již nebude nutné posuzovat a rozlišovat způsoby nabytí nemovitých věcí tak jako je tomu dnes, tzn., zda se jedná o převod nebo o přechod nemovitosti.

Z uvedeného pravidla je nutné učinit některé, byť jen minimální, výjimky.

Návrh zákona v původní verzi předpokládal, že v případě nabytí nemovité věci do svěřenského fondu nelze poplatníkem daně stanovit nikoho jiného než svěřenského správce a při vyčlenění majetku zakladatelem do svěřenského fondu zakladatele. V rámci projednávání návrhu zákona ve vnitřním připomínkovém řízení došlo ke změně a v zájmu sjednocení úpravy s daní z příjmů byl stanoven poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí v uvedených případech svěřenský fond, přičemž práva a povinnosti daňového subjektu bude vykonávat svěřenský správce. Obdobným způsobem došlo na základě připomínek k úpravě poplatníka daně v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci podílníkem do podílového fondu nebo účastníkem do fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo transformovaného fondu. Ve všech uvedených případech jsou poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí tyto fondy, přičemž práva a povinnosti daňového subjektu bude vykonávat administrátor nebo penzijní společnost vzhledem k tomu, že zmíněné fondy nemají právní osobnost.

Při úplatných nabytích nemovitých věcí do společného jmění manželů je záměrem stanovit nově solidaritu manželů při placení daně. V důsledku toho budou oba manželé podávat jen jedno daňové přiznání a daň budou platit společně a nerozdílně. Důvodem je naplnění jednoho z cílů zákona, kterým je zjednodušení výběru daně a snížení administrativní náročnosti nejen u poplatníků, ale i u správce daně.

1.5. Zhodnocení rizika

Úprava celkově snižuje rizika spojená s výběrem daně.

Určité riziko na straně poplatníků představuje krátké období po zavedení změny. Někteří nabyvatelé si nemusí být vědomi faktu, že poplatníkem daně jsou nově nyní oni a nikoli jako doposud převodci. Nová daňová povinnost může pro ně znamenat „překvapení“ a po zaplacení nemovité věci ani nemusí mít volné peníze k zaplacení této 4% daně, čímž se výběr může zpočátku komplikovat. Hlavním nástrojem k omezení tohoto krátkodobého rizika je dostatečná informovanost veřejnosti před účinností zákona.

1.6. Návrh variant řešení

Varianta I nulová - současný stav - poplatníkem je převodce

Varianta II - poplatníkem je převodce i nabyvatel

Varianta III - poplatníkem je nabyvatel

Varianta I nulová - ponechání stávající úpravy - poplatníkem je převodce

Klady:

- stávající právní úprava, kdy poplatníkem je převodce - prodávající - je již v povědomí poplatnické veřejnosti
- vedle převodce je poplatníkem daně z převodu nemovitostí již dnes v mnoha případech nabyvatel nemovitosti - zejména dražby, vyvlastnění, exekuce, aj.
- v případě úhrady daně ručitelem za poplatníka má ručitel možnost regresu vůči poplatníkovi v občanském soudním řízení

Zápory:

- ručitelská povinnost u nabyvatele; ručitel je v nejistotě, zda bude daň poplatníkem řádně uhrazena či nikoliv
- administrativní náročnost pro správce daně a průtahy v daňovém řízení, pokud je vedeno daňové řízení i s ručitelem
- obtížná vymahatelnost daně u poplatníka - převodce - neboť v době vedení daňového řízení je nemovitost již ve vlastnictví jiné osoby - nabyvatele - a místo pobytu převodce nemusí být správci daně známo
- nabyvatel v případech, kdy není podle současné úpravy poplatníkem, se správcem daně mnohdy nespolupracuje; časově i administrativně náročné pro správce daně je i případné místní šetření nebo ocenění nemovitosti

Varianta II - poplatníkem je převodce i nabyvatel

Klady:

- daňové břemeno je rozděleno mezi obě dvě strany smluvního vztahu; zaplacení daně bude předmětem dohody obou smluvních stran

- zjednodušení daňového řízení, oba poplatníci budou vůči správci daně v postavení solidárních poplatníků
- zánik institutu ručitele, snížení administrativní náročnosti daňového řízení
- solidarita poplatníků daně z převodu nemovitostí se uplatňuje v některých případech již dnes - například u výměny nemovitostí, v některých případech je záměrem ji rozšířit na další případy - např. úplatné nabytí nemovitých věcí do společného jmění manželů
- v některých právních úpravách transferových daní jiných evropských států je poplatníkem daně převodce i nabyvatel

Zápory:

- v případě solidarity převodce a nabyvatele bude ve srovnání se stávající právní úpravou daní zatížen nejen převodce, ale nově také nabyvatel nemovité věci

Varianta III - poplatníkem je nabyvatel

Klady:

- daň platí nabyvatel nemovité věci, který je v době daňového řízení správci daně znám, neboť nemovitou věc vlastní a zpravidla ji i užívá; nabyvatel bude více motivován k zaplacení daně
- může dojít k zániku institutu ručitele daně, neboť již není zapotřebí
- snížení administrativní náročnosti pro správce daně z důvodu zániku ručení, zkrácení a urychlení daňového řízení, urychlení výběru daně
- pro správce daně snadná vymahatelnost daně v daňové exekuci u nabyvatele nemovité věci
- nabyvatel je poplatníkem daně v mnoha případech nabytí přechodem vlastnického práva již podle současné právní úpravy (výkon rozhodnutí, dražby, exekuce, aj.), tudíž v povědomí poplatnické veřejnosti jsou tyto případy, kdy již dnes daň platí nabyvatel, dobře známy
- sjednocením poplatníka daně v osobě nabyvatele dojde ke zjednodušení zákona
- nabyvatel nemovité věci je poplatníkem daně i v mnoha jiných evropských právních úpravách

Zápory:

- nutnost seznámení se poplatnické veřejnosti s novou právní úpravou, neboť stávající právní úprava, kdy poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce, platí již od počátku účinnosti zákona, tj. od roku 1993

1.7. Vyhodnocení nákladů a přínosů

1.7.1. Identifikace nákladů a přínosů – Varianta III

- zjednodušení zákona, vyšší přehlednost pro daňové poplatníky, jednoznačnější výklad
- nárůst výběru daně v důsledku efektivnějšího vymáhání
- mírný pokles smluvních cen nemovitých věcí (nikoli celkových cen včetně daně placených nabyvateli)
- mírný pokles výběru daně v důsledku poklesu smluvních cen nemovitých věcí

1.7.2. Kvantifikace vybraných nákladů a přínosů

Přínosy ze zjednodušení zákona a efektivnějšího vymáhání daně je prakticky nemožné předem vyčíslit, navíc se jedná o jednoznačně kladné změny bez dodatečných nákladů pro daňové poplatníky či stát.

Dopad na ceny nemovitých věcí.

Nominální daňová incidence (tj. která strana transakce formálně odvádí daň) nemá vliv na reálnou incidenci (tj. která strana transakce skutečně daň nese díky zvýšení nákupní či snížení prodejní ceny). V rovnováze se ceny přizpůsobí tak, že celková cena placená kupujícím (včetně daně) je stejná bez ohledu na to, zda nominální incidence je na straně kupujícího nebo prodávajícího.¹ Případné reálné dopady přesunu nominální incidence jsou krátkodobé, než se ceny přizpůsobí na novou rovnovážnou úroveň. Dostupná empirická evidence ukazuje, že přizpůsobení je u transakčních daní velmi rychlé.

Přesun daně na kupujícího ovšem sníží kupní (smluvní) ceny nemovitých věcí, neboť cena, kterou jsou kupující ochotni za nemovitou věc zaplatit, bude nižší o výši daně. Stejně tak prodávající budou ochotni prodat za nižší cenu, neboť po jejím inkasování již nebudou mít povinnost platit 4% daň. Dostupná evidence² ze zahraničních studií ukazuje, že ekonomická incidence daní z převodu nemovitostí dopadá plně na prodávající. Konečná cena placená kupujícím je stejná bez ohledu na výši daně. Toto bereme jako vstupní předpoklad do následujícího propočtu. (Obdobná evidence bohužel pro ČR chybí.)

Nechť konečné (včetně daně) ceny placené kupujícím, ev. inkasované prodávajícím jsou p_B a p_S , cena uvedená jako prodejní cena ve smlouvě je p_C a τ je sazba daně. Při placení daně prodávajícím platí

$$p_B = p_C, p_S = p_C(1-\tau)$$

Při placení daně kupujícím platí

$$p_B' = p_C'(1+\tau), p_S' = p_C'$$

Jelikož p_B je neměnný parametr ($p_B = p_B'$), kombinací těchto rovnic získáme vzorec pro smluvní cenu po změně poplatníka:

$$p_C' = p_C/(1+\tau)$$

¹Toto striktně platí pouze u *specifických daní*, tj. daní, které jsou stanoveny jako finanční částka z prodané jednotky. U *daní ad valorem*, tj. daní, které jsou stanoveny jako procento prodejní ceny, toto zcela neplatí, neboť daně procento z ceny placené kupujícím není stejné jaké stejné procento z ceny inkasované prodávajícím. (Při nízkých sazbách, jako např. u 4% sazby daně z nabytí nemovitostí, rozdíl není výrazný, viz níže.)

² Leigh (2009) How do stamp duties affect the housing market? Australian National University working paper.

Dosažením daňové sazby ($\tau=0,04$) získáme

$$p_c' = 0,962 * p_c$$

tj. v rovnováze dojde k poklesu smluvních cen o cca 3,8%. Zdůrazňujeme, že se nejedná o pokles cen, které platí kupující. Je ale třeba brát v potaz, že běžně zveřejňované statistiky cen nemovitostí³ vycházejí ze skutečně sjednaných či alespoň inzerovaných cen, které postupně budou reflektovat změnu nominální incidence. Krátkodobě tak vznikne statistická iluze klesajících cen nemovitostí, které nebudou jakkoli znakem skutečně klesajících cen na trhu.

Dopad na rozpočet v důsledku poklesu cen nemovitých věcí

Jelikož 4% sazba zůstává stejná, zatímco základ daně (smluvní cena) se přizpůsobí směrem dolů, dojde k určitému poklesu ve výběru daně. Konkrétně, při poklesu smluvní ceny o 3,8% ceny současné je též výběr daně o 3,8% nižší. Na druhou stranu základ daně se u části transakcí odvíjí od zjištěných a nikoli od smluvních cen, a u části převodů již dnes platí daň kupující, tudíž je již promítnuta do nižších cen. Zjištěné ceny (znalecké posudky) se v dlouhém období přizpůsobí cenám tržním. Současný roční výběr daně z převodu nemovitostí je zhruba 7,5 mld Kč. Horní hranice dopadu na státní rozpočet je tak pokles o cca 285 milionů Kč při poklesu cen o 3,8% u všech transakcí. Realističtější odhad počítá s předpokladem, že 25 % transakcí bude zdaněno dle cen zjištěných⁴ a u 5 % transakcí poplatníkem je již nyní nabyvatel. V důsledku toho lze předpokládat pokles rozpočtových příjmů v krátkém období 200 milionů Kč (70 % horní hranice) a v dlouhém období 271 milionů Kč (95 % horní hranice).

Tento negativní dopad na rozpočet tak bude alespoň částečně zmírňovat zvýšení daňové povinnosti způsobené zvýšením sazby ze 3% na 4%. K tomuto zvýšení došlo u daně z převodu nemovitostí zákonem č. 500/2012 Sb., kterým se od 1. 1. 2013 zvýšila sazba daně na 4%. Tato úprava bude převzata i do zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

1.8. Návrh řešení

1.8.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Jako nejvhodnější byla vyhodnocena Varianta III – dojde ke sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí.

Nově bude poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí místo převodce nabyvatel nemovité věci (s výjimkami, kdy poplatníkem daně je např. svěřenský fond, podílový fond). Tato úprava bude obdobná jako v mnoha ostatních evropských státech, neboť převažují právě ty právní úpravy, kdy poplatníkem daně je nabyvatel.

Novou úpravou dojde ke zjednodušení daňového řízení, vyměření daně i placení daně. Daň bude u poplatníka - nabyvatele nemovité věci snáze vymahatelná, neboť v současné době vybrání nebo vymáhání daně z převodu nemovitostí komplikuje a prodlužuje řízení s ručitelem v těch případech, kdy správce daně je nucen přistoupit k vybrání nebo exekuci daně vůči ručiteli.

Stanovení nabyvatele poplatníkem daně v nové právní úpravě nebude představovat úplnou a zcela zásadní změnu, neboť již v současné době existuje mnoho případů, kdy zejména u přechodů vlastnictví k nemovitostem platí daň nabyvatel.

³ Např. Český statistický úřad: <http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/aktual/ep-7#73>

⁴ Zdůvodnění viz sekce 3, pozn. pod čarou 5.

2. Omezování znaleckých posudků - nová koncepce stanovení základu daně, resp. nabývací hodnoty u vybraných nemovitých věcí

2.1. Identifikace problému

Dalším ze zásadních cílů, který nový zákon sleduje, je důraz na snižování administrativní náročnosti související s vybráním daně, a to nejen u poplatníků, ale také u správců daně. Mezi opatření směřující k naplnění tohoto cíle náleží kromě jiného postupné omezování znaleckých posudků podle oceňovacích předpisů o ceně převáděných nemovitých věcí, které jsou podle současné právní úpravy vyžadovány za účelem stanovení základu daně. K omezování znaleckých posudků dochází v těch případech, kdy při určení hodnoty nemovité věci nehrozí obcházení zákona.

Tabulka 2.1.

Počet znaleckých posudků za rok 2011 a 1. pololetí roku 2012

Finanční ředitelství	Počet znaleckých posudků za rok 2011	Počet znaleckých posudků za 1/2 roku 2012
hl. m Prahy	19 917	12 261
v Brně	37 689	19 688
v Ústí nad Labem	16 966	7 465
v Ostravě	32 000	17 500
v Českých Budějovicích	10 800	4 900
v Plzni	20 000	10 000
v Hradci Králové	15 763	8 318
v Praze	23 193	12 762
Celkem	176 328	92 894

Zdroj: evidence správců daně

2.2. Popis současného stavu

Podle současné právní úpravy obecně základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem cena sjednaná. Zvláštním předpisem, na základě kterého se stanoví

cena zjištěná, je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) a příslušná prováděcí vyhláška k tomuto zákonu. Stanovení základu daně tímto způsobem mělo od počátku platnosti zákona zabránit obcházení zákona a sjednávání symbolických cen při úplatných převodech nemovitostí.

V současné době je často kritizována obecně stanovená povinnost zhotovit znalecký posudek pro účely stanovení základu daně a je poukazováno na to, že náklady za posudek mnohdy zvýší v podstatě samotnou daň řádově o tisíce korun, neboť jsou od poplatníků v souladu se zákonem vyžadovány nejen u rodinných domků, ale i v případech běžně převáděných malých nemovitostí typu rekreačních chat, garáží nebo drobných pozemků, kdy daň z převodu nemovitostí je nízká. V souvislosti s tím je často požadována úprava, která by umožnila snížení základu daně o výlohy za znalecký posudek, popřípadě jinak tento výdaj optimalizovat.

Pokud se týká stanovení základu daně, platná právní úprava není vždy striktně vázána na oceňovací předpisy, resp. na znalecké posudky.

V mnohých případech je již dnes základ daně stanoven za použití jiných cen než je cena zjištěná podle oceňovacích předpisů a tudíž je stále více případů, kdy znalecké posudky nejsou od poplatníků vyžadovány. Tak tomu je například v případech, kdy lze vycházet z jiných cen stanovených v soudních nebo správních řízeních, například cena nemovitosti je stanovena ve veřejné nebo soudní dražbě, rozhodnutím soudu, rozhodnutím úřadu, který provádí vyvlastnění, případně je vycházeno z ocenění pro účely vkladu nemovitosti do obchodní společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu obchodních společností nepeněžitými vklady, kdy způsob stanovení základu daně koresponduje s úpravou obsaženou v obchodním zákoníku pro oceňování vkladů.

Je pravdou, že vedle shora uvedených případů, kdy je od pořizování znaleckých posudků pro daňové řízení postupně upouštěno, existují případy, kdy základ daně nelze stanovit jinak, než ve výši ceny zjištěné. Jde zejména o nabytí nemovitostí vydržením, nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, nabytí nemovitosti na základě zajišťovacího převodu práva nebo při nabytí nemovitosti v souvislosti s postoupením pohledávky.

Znalecké posudky - zahraničí

Obecně lze říci, že z hlediska platných právních úprav většiny členských států EU je v případech zdaňování úplatného nabytí nemovitostí základem daně či poplatku tržní hodnota nebo kupní cena převáděné nemovitosti.

Pokud se týká používání znaleckých posudků pro účely stanovení základu daně či poplatku, příslušné daňové úřady obecně předložení znaleckého posudku nevyžadují.

Povinné předložení znaleckého posudku se uplatňuje pouze ve vybraných případech, např. při převodech státního majetku (např. v Maďarsku či Polsku). V rámci maďarské právní úpravy je umožněno, aby si poplatník nechal vypracovat znalecký posudek dobrovolně na své náklady.

Daňové úřady některých členských států EU provádějí ocenění nemovitostí na vlastní náklady (např. v Belgii či Německu). Pokud s provedeným oceněním poplatník nesouhlasí, má možnost daňovému úřadu předložit znalecký posudek vypracovaný na jeho vlastní náklady (např. v Německu).

Příslušné daňové úřady však obvykle mají ve sporných případech určitou možnost kontroly či srovnání kupní ceny s cenou tržní. Pokud příslušný daňový úřad zjistí určité

nesrovnalosti mezi sjednanou kupní cenou nemovitosti a její tržní hodnotou, může poplatníka vyzvat k doložení kupní ceny či zadat znalci vypracování znaleckého posudku (např. v Polsku).

Vypracování znaleckého posudku bývá někdy využíváno v případech individuálního stanovení základu daně (např. ve Slovinsku).

V některých zemích EU se srovnání kupní ceny nemovitosti s cenou tržní neprovádí. V těchto případech se vychází pouze z kupní ceny nemovitosti.

Tabulka 2.2.

Používání znaleckých posudků ve vybraných státech EU

Členský stát EU	Využívání znaleckých posudků
Belgie	<p>Kontrolu ocenění převáděného majetku provádí úředníci ministerstva financí pro každou jednotlivou transakci.</p> <p>Pracovníci katastrálního úřadu v rámci administrace rovněž mají pravomoc kontrolovat, zda deklarovaná hodnota nemovitosti odpovídá tržní hodnotě. Jestliže odhad ukazuje, že prodejní hodnota je vyšší, než jaká je uvedena ve smlouvě, úředník stanoví konečnou podobu základu pro výpočet daně.</p> <p>Neshodne-li se poplatník s úředníkem ohledně odhadu tržní hodnoty nemovitosti a neshoda přetrvává, je taková situace řešena tzv. auditovaným odhadem, v rámci kterého nezávislý nestranný odborník učiní odhad tržní hodnoty nemovitosti. Odhad experta (ve složitých případech činí odhad tři odborníci) je vázán na obě strany a může být zpochybněn u soudu.</p>
Estonsko	<p>Znalecké posudky se nepředkládají. Základem daně je kupní cena. V rámci daňového řízení se neprovádí žádné srovnání cen.</p>
Francie	<p>Znalecké posudky se nepředkládají.</p> <p>Základem daně je kupní cena. Správce daně má však možnost určité „kontroly“ do tří let od podpisu smlouvy.</p> <p>Znalecký posudek je možné využít soukromě pro ocenění nemovitosti. Nicméně není podmínkou pro uskutečnění prodeje a z daňového hlediska není nutný pro stanovení zdanitelné hodnoty nemovitosti.</p>
Lotyšsko	<p>Převod nemovitostí podléhá státnímu poplatku. Základem tohoto poplatku je tzv. katastrální hodnota nemovitosti. Tuto hodnotu stanoví Státní pozemková služba/úřad.</p> <p>Pro stanovení státního poplatku obecně platí, že za hodnotu nemovitosti je považována nejvyšší katastrální hodnota nemovitosti, kupní cena nebo jiná hodnota poskytnutá při uzavření jiné převodní smlouvy.</p>

<p>Maďarsko</p>	<p>Obecně platí, že povinné předkládání znaleckých posudků pro účely zdanění převodu nemovitosti se nevyžaduje. Nicméně kterákoliv ze smluvních stran může požádat o vypracování znaleckého posudku pro určení kupní ceny. V takovém případě náklady s tím spojené nese tato osoba. Znalecký posudek se povinně předkládá jen při prodeji státního majetku.</p>
<p>Německo</p>	<p>Znalecké posudky se nepředkládají. Ocenění nemovitosti provádí daňový úřad sám z vlastních zdrojů. Nicméně poplatník má možnost předložit posudek, který nechá vypracovat na vlastní náklady.</p>
<p>Nizozemí</p>	<p>Znalecké posudky se nepředkládají. Základem převodní daně je tržní hodnota převáděného majetku, tj. minimálně kupní cena nemovitosti.</p>
<p>Polsko</p>	<p>Obecně platí, že znalecké posudky se nepředkládají. Daňový úřad využívá znaleckých posudků pouze ve sporných případech, kdy v případě nesrovnalostí může vyzvat obě smluvní strany k doložení prodejní ceny. V případě, že strany daňový úřad odkážou na kupní smlouvu a v ní uvedenou cenu, může daňový úřad v takovém případě zadat znalci vypracování znaleckého posudku. Jestliže smluvní cena převodu nemovitosti dle vnitřních výpočtů správce daně neodpovídá tržní ceně nemovitosti, vyzve správce daně poplatníka daně k navýšení, popř. snížení ceny, a to do 14 dnů od tohoto rozhodnutí. Pokud poplatník navýšení neučiní, nebo trvá na ceně, která neodpovídá dle správce daně tržní hodnotě nemovitosti, správce daně stanoví cenu na základě vyjádření znalce nebo na základě znaleckého posudku, který mu předložil poplatník daně. V případě, že rozdíl stanovené ceny dle znaleckého posudku je větší než 33 % od ceny stanovené poplatníkem daně, náklady znaleckého posudku hradí poplatník daně. Povinné předkládání znaleckých posudků se uplatňuje při prodeji veřejného majetku. V takových případech cenu stanoví znalec.</p>
<p>Rakousko</p>	<p>Znalecké posudky se povinně nepředkládají. Základem daně je sjednaná cena nebo trojnásobek odhadní ceny, pokud smluvní cena nebyla sjednána.</p>
<p>Slovinsko</p>	<p>Povinné předkládání znaleckých posudků se neuplatňuje. Základem daně je kupní cena. V případě, že kupní cena je nižší o více jak 20% obecné tržní ceny, je základem daně 80% z obecné tržní ceny. Dříve než uplyne lhůta pro odvolání, má daňový subjekt možnost požadovat jako základ daně na místo obecné tržní ceny určení individuální tržní ceny. V takovém případě daňový subjekt nese náklady ocenění.</p>

Zdroj: IBDF, Odpovědi vybraných států na dotazy MFČR

Pozn.: pro účely srovnání úprav v zahraničí byly analyzovány jak případy zdaňování, tak zpoplatňování.

2.3. Popis cílového stavu

Jedním z hlavních cílů zákona je redukce povinně předkládaných znaleckých posudků pro účely stanovení základu daně při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří především byty, garáže, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, popř. pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, a dále pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízená stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby.

Od tohoto cíle se odvíjí nová koncepce úpravy základu daně, resp. nabývací hodnoty, od níž se základ daně odvozuje, u vybraných, zejména výše uvedených typů nemovitých věcí. Základ daně bude stanoven ve výši nabývací hodnoty nemovité věci, která se v případech, kdy je poplatník povinen předložit znalecký posudek, snižuje o uznatelný výdaj, tj. odměnu a náklady zaplacené znalci za vyhotovení posudku.

Původní záměr:

V praxi se osvědčil systém porovnávání ceny sjednané s jinou cenou, neboť v daňovém řízení nelze vycházet pouze z cen sjednaných. Tento systém se proto navrhuje zachovat do té doby, než bude možno stanovit základ daně ve výši obvyklých cen. Navrhuje se úprava stanovení základu daně porovnáním ceny sjednané s „jinou cenou“, přičemž touto jinou cenou bude určitá srovnávací daňová hodnota, původně nazvaná „srovnávací cena“. Nabývací hodnotou pro stanovení základu daně potom bude vyšší z nich.

Tato srovnávací daňová hodnota bude primárně odvozena od směrné hodnoty nazvané původně „administrativní cena“, která vychází z údajů o cenách obdobných běžně převáděných nemovitých věcí (porovnávaných podle jejich klíčových znaků) v daném místě a srovnatelném časovém období, nashromážděných správci daně. Současně se poplatníkovi poskytne možnost rozhodnout se, že pro určení této srovnávací daňové hodnoty jím nabývané nemovité věci použije namísto směrné hodnoty zjištěnou cenu dle znaleckého posudku. Možnost této volby je třeba poplatníkovi ponechat.

Vzhledem k tomu, že převody uvedených nemovitých věcí tvoří téměř 80 % všech uskutečněných převodů, nová úprava přinese značné zjednodušení daňového řízení pro poplatníky i správce daně, ale i snížení nákladů poplatníků na znalecké posudky. Poplatník bude mít možnost zjistit výši směrné hodnoty pomocí daňové kalkulačky na webových stránkách Ministerstva financí (daňové správy), a to na základě zadání klíčových znaků jím nabývané nemovité věci.

Postup určení směrné hodnoty stanoví Ministerstvo financí vyhláškou. Samostatná RIA nebude k návrhu prováděcího právního předpisu zpracována s ohledem na to, že tato problematika je součástí RIA zpracované k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (a tudíž podléhá výjimce podle čl. 3.8 písm. g) Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace).

V případě ostatních nemovitých věcí než je shora uvedeno, u kterých nelze tuto směrnou hodnotu určit, např. budov hotelů, budov nebo hal pro obchod, průmysl, zemědělství, dopravu, apod., které se převádí na základě kupních smluv, však nelze postupovat při stanovení základu daně jinak než porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou odvozenou od zjištěné ceny, pro jejíž určení je nezbytné vycházet ze znaleckého posudku podle oceňovacích předpisů.

Za účelem snížení výdajů poplatníků nová právní úprava zavádí možnost, aby poplatník uplatnil odměnu a náklady uhrazené znalci za vyhotovení znaleckého posudku, který je zákonem vyžadován pro účely stanovení daně, jako daňově uznatelný výdaj.

Změny přijaté v rámci vypořádání vnějšího připomínkového řízení – změna terminologie:

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí uplatnila ve vztahu k původně navrhovaným pojmům „administrativní cena“ a „srovnávací cena“ připomínky Komora soudních znalců ČR, Asociace znalců a odhadců ČR, o.s. a Česká komora odhadců majetku.

Na základě těchto připomínek byly v návrhu zákona provedeny terminologické úpravy, týkající se názvů „srovnávací cena“ a „administrativní cena“. Původně „srovnávací cena“ je nově označována jako „srovnávací daňová hodnota“ a původně „administrativní cena“ je nově „směrná hodnota“.

2.4. Zhodnocení rizika

Určité riziko představuje snížení výběru daně v důsledku porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou, kterou je částka odpovídající 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny v závislosti na volbě poplatníka daně.

V případech, kdy srovnávací daňová hodnota je nižší nebo rovna ceně sjednané, zůstává základem daně cena sjednaná. Pokud srovnávací daňová hodnota převyšuje cenu sjednanou, bude základem daně tato srovnávací daňová hodnota (tj. 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny). To bude představovat snížení základu daně oproti dnešnímu stavu (kdy je základ daně určován na základě porovnání ceny sjednané a ceny zjištěné (100%)), přičemž základem daně je cena, která je vyšší. Toto striktně platí pouze v případech, kdy srovnávací daňovou hodnotou je cena zjištěná (dle znaleckého posudku).

Zavedení směrné hodnoty zmírňuje výše popsané riziko. Z pohledu poplatníka je výchozím bodem směrná hodnota, kterou zjistí zadarmo. Pouze v případech, kdy by směrná hodnota dostatečně převyšovala cenu zjištěnou, vyplatí se investovat do posudku. (Konkrétně, při průměrné ceně posudku za rodinný dům 4130 Kč a 4% daňové sazbě, se z daňového hlediska poplatníkovi vyplatí pořídit si posudek, bude-li zjištěná cena o přibližně 138.000 Kč nižší než směrná hodnota). Základ daně ve výši 75 % směrné hodnoty bude tedy v případech, kdy bude skutečně využit, obvykle vyšší než 75 % dnešní ceny zjištěné.

Obecně v posledních letech ceny dle znaleckých posudků byly nižší než ceny tržní, a to zejména u bytů a rodinných domů, tedy nemovitých věcí s nejvyšší daňovou výtěžností. Potenciální riziko se tak týká relativně úzkého okruhu nemovitých věcí, a to ještě těch, kde cena tržní je výrazně pod srovnávací daňovou hodnotou, tedy nemovitých věcí relativně méně hodnotných.

2.5. Návrh variant řešení

Varianta I nulová - současný stav

Znalecké posudky budou i nadále předkládány vždy, tzn. že bude u smluvních nabytí nemovitých věcí stanoven základ daně, resp. nabývací hodnota, porovnáním ceny sjednané mezi převodcem a nabyvatelem a ceny zjištěné podle oceňovacích předpisů (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu).

Varianta II - nová právní úprava

Předpokládá se, že při stanovení základu daně v případech nejběžnějších smluvních převodů nemovitých věcí bude prioritně vycházeno z ceny sjednané mezi převodcem a nabyvatelem. Současně je třeba ponechat možnost porovnání ceny sjednané s určitou srovnávací cenou, jejíž funkci bude plnit srovnávací daňová hodnota, kterou bude částka 75 % směrné hodnoty nebo 75 % zjištěné ceny. Poplatníkům se ponechá možnost pořízení si znaleckého posudku o ceně nemovité věci tehdy, bude-li poplatník sám mít zájem znalecký posudek nechat vyhotovit. Základem daně bude při porovnání vždy ta cena, která je vyšší. Současně bude poplatníkovi dána možnost uplatnit částku zaplacenou za vyhotovení znaleckého posudku a náklady znalci jako uznatelný výdaj.

Po vnějším připomínkovém řízení došlo ke změně úpravy procesu vyměření daně. Tato úprava představuje zjednodušení pro poplatníka, neboť v daňovém přiznání bude poplatník uvádět pouze cenu sjednanou a z té zaplatí zálohu na daň. Správce daně provede porovnání ceny sjednané se srovnávací daňovou hodnotou a případně daň doměří, bude-li srovnávací daňová hodnota vyšší než cena sjednaná.

Varianta I nulová – současný stav

Klady:

- toto ustanovení má od samého počátku, kdy bylo v zákoně obsaženo, zabránit daňovým únikům, ke kterým by docházelo v důsledku sjednávání velmi nízkých kupních cen, resp. i cen symbolických. Původně existovaly důvodné obavy, že k této situaci může nepochybně docházet, neboť zpočátku nebyly vytvořeny všechny předpoklady k úplnému vytvoření tržního mechanismu při zakládání trhu s nemovitostmi

Zápory:

- poplatníci budou i nadále v případě smluvních převodů všech nemovitých věcí předkládat znalecké posudky
- náklady daňových poplatníků na znalecké posudky

Varianta II – nová právní úprava

Klady:

- při nabytí pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek, při nabytí stavby rodinného domu, stavby pro rodinnou rekreaci nebo stavby garáže, není-li tato stavba součástí pozemku ani práva stavby, a k pozemku tvořícího se stavbami funkční celek, při nabytí jednotky, která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž nebo sklep a pozemku, který s jednotkou tvoří funkční celek, při nabytí nemovité věci, tvořící příslušenství k nemovitým věcem uvedeným výše, ale i při nabytí pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno

právo stavby, bude postupováno při stanovení základu daně (nabývací hodnoty) pro poplatníky zjednodušeným způsobem porovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty

- možnost pořízení znaleckého posudku o zjištěné ceně a použití zjištěné ceny pro stanovení srovnávací daňové hodnoty bude poplatníkům ponechána a bude v podstatě záviset na jejich volbě, zda ji využijí
- omezení znaleckých posudků představuje značné snížení administrativní náročnosti a daňové zátěže poplatníků
- možnost poplatníků uplatnit odměnu a náklady prokazatelně zaplacené soudnímu znalci za vypracování znaleckého posudku jako uznatelný výdaj
- snížení administrativní zátěže daňových poplatníků, kteří budou v případě nemovitých věcí v zákoně vymezených v daňovém přiznání uvádět cenu sjednanou, ze které zaplatí zálohu na daň, přičemž porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou provede správce daně a v případě, bude-li srovnávací daňová hodnota vyšší, daň ve výši rozdílu doměří

Zápory:

- k zamezení daňovým únikům je nezbytné zachovat možnost porovnání ceny sjednané s „jinou“ cenou, kterou bude srovnávací daňová hodnota
- sjednaná cena bude základem daně za předpokladu, že je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě (tj. 75 % směrné hodnoty nebo 75 % zjištěné ceny)
- snížení daňového inkasa – v případech, kdy je cena sjednaná nižší, bude základem daně srovnávací daňová hodnota
- daňový poplatník, chce-li využít pro srovnání zjištěnou cenu musí nechat vyhotovit znalecký posudek
- možnost mírného zvýšené zátěže pro správce daně z důvodů sledování, posuzování a kontroly směrných hodnot u určitých typů nemovitých věcí v dané lokalitě (zejm. rodinné domky, nemovité věci pro rodinnou rekreaci, pozemky tvořící s nimi funkční celek, apod.), případně doměřování daně v případech, kdy srovnávací daňová hodnota bude vyšší než sjednaná cena, z níž poplatník bude platit zálohu na daň

2.6. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Hlavním ekonomickým přínosem zákona je snížení nákladů na znalecké posudky u velké části kupujících. K odhadu výše této úspory je využito:

- expertní odhad o průměrné ceně znaleckých posudků k bytům a rodinným domům; ten byl získán na základě strukturovaných rozhovorů s pěti odhadci.
- data o průměrném počtu prodaných bytů a rodinných domů za rok v období 2008 až 2010 publikovaných pro účely zjištění průměrné ceny nemovitostí v ČR Českým statistickým úřadem. Výhodou těchto dat je, že na rozdíl od ostatních zdrojů dat (např. katastr nemovitostí) neobsahují převody a přechody nemovitostí, které jsou osvobozené od povinnosti podávat daňová přiznání. Jejich omezením naopak je, že neobsahují veškeré prodeje zmíněných nemovitostí za rok, jelikož pro účel stanovení průměrné ceny nemovitostí ČSÚ odstranil z dat prodeje s očividně chybně uvedenou,

případně nepravděpodobně vysokou a nízkou cenou. Data dále neobsahují počty prodejů ostatních druhů nemovitostí (zejména počet prodejů garáží a dalších), u kterých návrh zákona umožňuje snížení administrativních nákladů v důsledku omezení povinnosti předkládat znalecké posudky.

Z těchto důvodů je vyčíslené úspory administrativních nákladů nutno považovat za spodní hranici očekávaných úspor.

V současné době jsou znalecké posudky přikládány ke všem daňovým přiznáním výše zmíněných prodaných nemovitostí.

Po účinnosti nového zákona budou z nemovitých věcí, u nichž lze určit směrnou hodnotu, znalecké posudky přikládány pouze v těch případech, kdy si poplatník zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije zjištěnou cenu nebo v případech, kdy poplatník neposkytne správci daně údaje o klíčových znacích nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty. Dále znalecké posudky samozřejmě budou poplatníci předkládat v případech, kdy směrnou hodnotu určit nelze a pro určení srovnávací daňové hodnoty se proto použije zjištěná cena.

Předpokládá se, že cena zjištěná by byla rovna ceně tržní a že směrná hodnota určená kalkulačkou MF, bude udávat průměrnou tržní cenu nemovité věci daných parametrů v dané lokalitě. Nicméně tržní ceny se budou lišit od ceny zjištěné kalkulačkou MF, neboť žádná kalkulačka využívající relativně malý počet objektivních parametrů (např. plocha bytu, městská čtvrť, konstrukce domu, stáří) nedokáže zohlednit všechny, často velice subjektivní faktory ovlivňující tržní cenu (např. konkrétní ulice, estetická kvalita, praktičnost dispozice, skutečné opotřebení). Určité procento nemovitých věcí tak bude prodáno za cenu nižší, než 75% směrné hodnoty.

Z údajů o rozptylu tržních cen nemovitostí v Praze ze studie Melichar et al (2010)⁵ vyplývá, že 25,5 % kupujících bude pro výpočet nabývací hodnoty používat cenu zjištěnou a bude tedy i nadále dokládat znalecký posudek k daňovému přiznání. Počet prodejů, u kterých po účinnosti nového zákona již nebude přikládán znalecký posudek, je vynásoben průměrnou cenou znaleckého posudku, čímž získáme velikost snížení administrativních nákladů v důsledku změny legislativy pro přikládání znaleckých posudků k dani z nabytí nemovitých věcí.

Z tabulky níže vyplývá, že změna legislativy pro znalecké posudky sníží administrativní náklady kupujících nejméně o 115 milionů korun ročně. Tento odhad je však, jak bylo zdůrazněno výše, pouze spodní hranicí úspor administrativních nákladů, jelikož nezahrnuje všechny prodané rodinné domy a byty a nezahrnuje prodané garáže, stavby pro rekreaci atd. Počet prodejů garáží a dalších staveb není v porovnání s počtem prodaných rodinných domů a bytů velký, a proto rozdíl ve skutečných úsporách a jejich spodní hranicí nemusí být výrazný.

Z tabulky níže vyplývá, že změna legislativy pro znalecké posudky sníží administrativní náklady kupujících nejméně o 115 milionů korun ročně. Tento odhad je však, jak bylo zdůrazněno výše, pouze spodní hranicí úspor administrativních nákladů, jelikož nezahrnuje všechny prodané rodinné domy a byty a nezahrnuje prodané garáže, stavby pro rekreaci atd. Počet prodejů garáží a dalších staveb není v porovnání s počtem prodaných rodinných domů a bytů velký, a proto rozdíl ve skutečných úsporách a jejich spodní hranicí nemusí být výrazný.

⁵ Melichar, Vojáček, Rieger, Jedlička (2010): Application of Hedonic Price Model in the Prague Property Market. In Environmental Economics, Policy and International Environmental Relations (Proceedings). Praha : 2008. s. 140-146.

Tabulka 2.3.

Velikost snížení administrativních nákladů zrušením povinnosti vypracovat u každého daňového přiznání znalecký posudek, v Kč

	Rodinné domy	Byty	Celkem
Počet prodejů	18.805	27.468	47.506
Počet prodejů bez znaleckých posudků	14.010	20.463	35.392
Průměrná cena znaleckého posudku	4.130	2.810	
Úspora (zaokrouhleno)	57.861.000	57.502.000	115.363.000

Zdroj: Český statistický úřad <http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/p/7009-11>

2.7. Návrh řešení

2.7.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Ministerstvo financí zvolilo Variantu II. Je třeba uvést, že již delší dobu se perspektivně počítá s tím, že základem daně bude v případech nejběžněji převáděných nemovitých věcí sjednaná cena. I když v současné době nelze ještě zcela k této úpravě přistoupit, přesto velkou změnou v tomto směru je návrh na stanovení základu daně u vybraných nemovitých věcí, kdy bude primárně vycházeno ze sjednané ceny s úpravou porovnání této ceny s jinou cenou, původně nazvanou „srovnávací cena“ (nově „srovnávací daňová hodnota“), která bude primárně odvozena od ceny označené původně jako „administrativní cena“ (nově „směrná hodnota“).

Předpokládá se, že navrhovaná úprava stanovení základu daně je v zákoně zakotvena na dobu dočasnou. Výhledově do další budoucnosti je záměrem stanovit základem daně z nabytí nemovitých věcí cenu obvyklou. Za účelem naplnění tohoto záměru je nezbytné již v současnosti shromažďovat data o kupních cenách převáděných nemovitých věcí, a to z důvodů naplnění registrů údaji o převodech a vytvoření databáze obvyklých cen nemovitých věcí, které budou podkladem nejen pro správce daně. K tomuto cíli bude sloužit úprava stanovení základu daně ve formě „srovnávací daňové hodnoty“, k jejímuž určení bude sloužit primárně „směrná hodnota“

Ve vnitřním připomínkovém řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí bylo poukázáno na to, že navrhovaná změna by mohla představovat mírně zvýšenou administrativní zátěž pro správce daně při stanovení základu daně porovnáním sjednané ceny se směrnou hodnotou, která může nastat po určitou dobu po zavedení této změny, a to než se stane pro správce daně rutinní. Generální finanční ředitelství potvrdilo, že daňová správa pokryje nárůst prací správce daně z vlastních zdrojů, neboť mírně zvýšená zátěž bude kompenzována účinkem jiných změn právní úpravy vedoucích ke snížení administrativní náročnosti správy daně (např. poplatníky daně budou manželé společně a nerozdílně, dojde ke zrušení institutu ručitele daně; daň dědická a daň darovací přejde po režim daně z příjmů, takže dosavadní správci těchto daní budou spravovat daň z nabytí nemovitých věcí).

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona uplatnila k výše uvedené úpravě doporučující připomínky Komora soudních znalců ČR, Asociace znalců a odhadců ČR, o.s. a Česká komora odhadců majetku, v nichž uvádí tyto argumenty:

1. navrhovaný zákon přináší především další pojmy které v právních normách dosud nejsou (např. zvláštní cena), pokouší se dělat rozdíl mezi pojmy administrativní cena a zjištěná cena, ačkoliv až dosud platí, že administrativní cena je cenou zjištěnou podle cenového předpisu; text zákona je tak v rozporu se snahou sjednotit pojmy
2. je definována administrativní cena jako údaj vycházející z cen obdobných nemovitých věcí v místě a ve srovnatelném časovém období. Takový údaj však zákon o oceňování majetku nazývá obvyklou cenou
3. zákon již vychází z nového občanského zákoníku, používá nové pojmy a termíny, které jsou něm obsaženy. Z technického hlediska ve vztahu k oceňování zákon zavádí nové pojmy, které do jisté míry mění zavedenou (zažitou) terminologii v oceňovací praxi („srovnávací cena“, „administrativní cena“, „zjištěná cena“, „zvláštní cena“). Jedná se zejména o pojmy „administrativní cena“ a „zjištěná cena“, které jsou v současnosti odbornou i laickou veřejností vyjadřovány jako synonymum, ale v novém zákoně je jejich význam velmi odlišný
4. zatímco „administrativní cena“ je nově v tomto zákoně definována a postup jejího „určení“ bude řešen blíže neznámou vyhláškou Ministerstva financí, pojem „zjištěná cena“ je uveden jen odkazem na zákon o oceňování majetku. V zákoně o oceňování majetku však termín zjištěná cena nenajdeme, čímž vznikne nesourodý výklad v odkazech ostatních zákonů, které se na zákon o oceňování majetku odkazují (*pozn. předkladatele: ke dni nabytí účinnosti navrhovaného zákona má být § 2 zákona o oceňování majetku doplněn o ustanovení: „Cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá cena nebo mimořádná cena, je cena zjištěná.“ Příslušná změna je jakožto součást návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva, v současné době projednávána vládou ČR).*
5. administrativní cena je nevýstižný pojem (údaj), neboť má podle návrhu zákona vycházet z „cen obdobných nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, a ve srovnatelném časovém období; obdobnost nemovitých věcí se posuzuje porovnáním jejich klíčových znaků. Základnou by tedy patrně měly být cenové mapy založené na relevantních informacích z prodejů majetku, tedy na pořizovacích (kupních) cenách sjednaných jednotlivými subjekty. Jakým způsobem bude zasahováno do „cen obdobných nemovitostí“ při „určování administrativní ceny“ je nejasné a rozporuplné.

Na základě výše uvedených připomínek a po jejich projednání s připomínkovými místy, která je uplatnila, byly v návrhu zákona provedeny terminologické úpravy. Původně

„srovnávací cena“ je nově označena jako „srovnávací daňová hodnota“ a původně „administrativní cena“ je nově nazvána „směrná hodnota“. Na základě uplatněných připomínek (viz shora) nedošlo k věcným změnám. Z výčtu nemovitých věcí, u nichž bude možno určit směrnou hodnotu, z níž bude primárně vycházeno při stanovení srovnávací daňové hodnoty, bylo vypuštěno právo stavby. V těchto případech bude výlučně nabývací hodnotou cena sjednaná, k jiným věcným změnám v této části návrhu zákona nedošlo.

Navrženou úpravou jednoho ze způsobů stanovení nabývací hodnoty pomocí srovnávací daňové hodnoty dojde v jistém smyslu k určitému přiblížení se zahraničním právním úpravám v ostatních evropských státech, kde je u základu daně uvedeného typu nemovitých věcí téměř vždy vycházeno z tržních cen bez povinného předkládání znaleckých posudků poplatníky daně. Ovšem ani v těchto právních úpravách nejsou znalecké posudky zcela vyloučeny, i zde je ponechána možnost v určitých krajních případech jejich využití.

3. Snížení administrativní zátěže, úprava osvobození od daně – redukce a aktualizace

3.1. Identifikace problému

Jedním ze zásadních bodů nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je snížení administrativní zátěže, a to nejen na straně daňových poplatníků, ale i u správců daně.

Zátěž v oblasti daně z převodu nemovitostí představuje v současné době především povinnost předkládat znalecké posudky o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů. K problematice redukce znaleckých posudků bylo pojednáno v kapitole 2., která se věnuje omezování znaleckých posudků ve vazbě na stanovení základu daně u nejčastěji převáděných nemovitých věcí porovnáním sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou primárně odvozenou od směrné hodnoty.

Kromě povinnosti předkládat znalecké posudky poukazují poplatníci v současné době také na značnou zátěž a finanční výdaje, které mají v souvislosti s pořizováním kopií listin a jejich ověřováním v případech, kdy jsou povinnou součástí daňových přiznání. Jde zejména o ověřené opisy a ověřené kopie smluv nebo jiných listin, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti.

Vzhledem k tomu, že současná právní úprava obsahuje poměrně rozsáhlá osvobození od daně z převodu nemovitostí, pro správce daně představuje značnou administrativní zátěž prověřování splnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání osvobození v jednotlivých případech, kdy poplatník osvobození uplatní.

3.2. Popis současného stavu

Dojde-li ke vzniku předmětu daně z převodu nemovitostí, poplatník je povinen podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání, daň z převodu nemovitostí vypočítat a ve stejné lhůtě daň zaplatit.

Jako povinnou součást daňového přiznání musí poplatník přiložit ověřený opis nebo ověřenou kopii smlouvy nebo jiné listiny, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitostem a znalecký posudek o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů (kromě výjimek, kdy se znalecký posudek jako součást daňového přiznání nevyžaduje), což dohromady představuje pro daňové poplatníky poměrně značnou zátěž.

Zatížení poplatníků představuje také ustanovení, dle něhož u nemovitostí ve společném jmění manželů je každý z manželů samostatným poplatníkem daně, to znamená, že podává samostatně daňové přiznání a na základě něho každý platí samostatně daň.

Zákon č. 357/1992 Sb., obsahuje poměrně širokou škálu osvobození od daně. Mnohá osvobození, která byla do zákona zakotvena již v 90. letech minulého století, již v současnosti nejsou aktuální, a to s ohledem na změněnou ekonomickou situaci oproti původní době, kdy byla do zákona zapracována. Z toho důvodu je nezbytné osvobození v celém komplexu aktualizovat. Jde např. o převody a přechody vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací, převody a přechody restituovaného zemědělského majetku, aj.

Totéž platí pro osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstev, které sloužilo k podpoře a rozvoji podnikání. V této souvislosti je třeba uvést, že uvedené osvobození bylo zrušeno s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM). Tato úprava bude převzata i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

3.3. Popis cílového stavu

Jak bylo uvedeno již shora v kapitole věnované poplatníkovi daně, velmi podstatnou změnou směřující ke snižování administrativní zátěže, zjednodušení a urychlení daňového řízení je zrušení institutu ručitele daně.

Za účelem naplnění cíle snižování administrativní zátěže zákon přistupuje především k postupnému omezování povinnosti předkládat znalecké posudky o zjištěné ceně nabývaných nemovitých věcí podle oceňovacích předpisů.

Znalecký posudek podle oceňovacích předpisů jako součást daňového přiznání nebude třeba (v některých případech je tomu tak již v platné právní úpravě) předkládat tehdy, kdy je nabývací hodnotou cena zvláštní (např. nabytí nemovité věci při výkonu rozhodnutí, exekuci, ve veřejné dražbě, vyvlastněním, nabytí pozemku zastavěného přestavkem, nabytí stavby vlastníkem pozemku při zániku práva stavby, aj.). V uvedených případech jde vesměs o situace, kdy se pro účely určení nabývací hodnoty vychází z ceny nebo náhrady, která byla již dříve stanovena v např. v soudním nebo správním řízení, přičemž takovou cenu lze v daňovém řízení využít.

V těch případech, kdy bude předložení znaleckého posudku o ceně zjištěné vyžadováno, bude poplatníkovi dána možnost uplatnit odměnu a náklady prokazatelně zaplacené znalci za znalecký posudek jako uznatelný výdaj.

Při vkladu nemovité věci do obchodní korporace nebo příplatku do obchodní korporace ve formě nemovité věci je nabývací hodnotou zvláštní cena vycházející z úpravy ocenění vkladů obsažené pro jednotlivé typy obchodních korporací v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Přílohou daňového přiznání bude posudek znalce nebo jiná listina, která osvědčuje v souladu se zákonem o obchodních korporacích cenu předmětu vkladu, příplatku nebo členského vkladu. Znalecký posudek o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů nebude v těchto případech zapotřebí.

Současně návrh úpravy daně z nabytí nemovitých věcí předpokládá postupné omezování rozsahu písemností, jež budou poplatníci povinni k daňovým přiznáním přikládat. Správce daně nebude od poplatníků vyžadovat předkládání písemností v případech, kdy si může potřebné údaje ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy (zpočátku půjde především o písemnosti potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu, např. uložené ve sbírce

listin obchodního rejstříku; do budoucna, s postupující elektronizací katastru nemovitostí lze počítat i se smlouvami, na jejichž podkladě se provádí vklad do katastru nemovitostí). Tím dojde i k úsporám ve výdajích daňových poplatníků.

Zákon také nově přistupuje k charakteru daňové povinnosti manželů při nabytí nemovité věci do jejich společného jmění. Nově budou manželé poplatníky daně společně a nerozdílně. Tato úprava lépe odpovídá pojetí a smyslu společného jmění manželů a oproti současnému stavu, kdy je každý z manželů samostatným poplatníkem daně, bude představovat podstatné zjednodušení daňového řízení nejen z hlediska poplatníků, ale i z hlediska správce daně.

V některých mimořádných případech nebude uložena povinnost podání daňového přiznání, a to především u nabytí nemovitých věcí Českou republikou nebo jiným státem Evropské unie které je od daně osvobozeno. Touto úpravou dojde rovněž k jistému odbourání administrativní zátěže.

Nová právní úprava původně předpokládala zrušení povinnosti podat daňové přiznání v případech, kdy daň činí méně než 200 Kč, neboť v těchto případech poplatník daně neplatí a správce daně ji nestanoví. Cílem úpravy tak bylo určité snížení administrativní zátěže jak na straně poplatníků, tak na straně správce daně. V rámci vnitřního připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí však byla zapracována změna, spočívající v povinnosti poplatníka daně i v těchto případech daňové přiznání podat. Bylo tak vyhověno zásadní připomínce Generálního finančního ředitelství k úpravě povinnosti podání daňového přiznání z důvodů ověření výše daně správcem daně. V současné době z informačního systému katastru nemovitostí správce daně získá informaci, že došlo k převodu a získá údaje o účastnících smlouvy, nikoliv však údaje, ze kterých by ověřil výši daně a z toho důvodu musí vyzvat k podání daňového přiznání všechny poplatníky, kteří jej nepodali. Důsledkem shora uvedené změny bude na jedné straně mírné zvýšení zátěže daňových poplatníků, na druhé straně však i snížení zátěže správce daně spočívající ve snížení počtu výzev k podání daňových přiznání, které by musely být zasílány poplatníkům, pokud by povinnost k podání přiznání neměli.

Vedle shora popsanych úprav směřujících ke snížení administrativní zátěže bude nový zákon obsahovat také úpravu stávajících osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu jejich redukce a aktualizace. Tato úprava přinese v praxi snížení administrativní náročnosti především u správce daně, neboť ten v případech, kdy poplatník daně osvobození uplatňuje, musí na základě podaného daňového přiznání (s výjimkou těch případů, kdy se daňové přiznání nepodává) a údajů poskytnutých poplatníkem posoudit, zda jsou podmínky pro osvobození v konkrétním případě splněny.

3.4. Zhodnocení rizika

Nové úpravy nezavádí nové regulace či administrativní břemena na poplatníky, naopak, řadu administrativních břemen odbourávají. Všechny úpravy se týkají dílčích aspektů daňové administrativy, nemění podstatné náležitosti. Možná rizika jsou tedy též jen dílčí. Možným rizikem je komplikace výběru daně v těch případech, kdy dojde k jasnému zneužití uvolněnějších pravidel poplatníkem (např. nepodání přiznání).

3.5. Návrh variant řešení

Varianta I nulová - současný stav

Varianta II - nová právní úprava

Varianta I nulová

Klady:

- poplatníci jsou se současnou právní úpravou obeznámeni
- u běžně převáděných nemovitostí nemusí poplatníci zjišťovat směrnou hodnotu ale základ daně stanoví porovnáním ceny sjednané a zjištěné

Zápory:

- finanční náklady na znalecký posudek, odměna a úhrada nákladů znalci nejsou uznatelným výdajem
- finanční náklady poplatníků na ověřování kopií příloh k daňovému přiznání
- manželé - každý z nich je samostatným poplatníkem, a z toho plynou dvě daňová přiznání, každý z manželů platí samostatně daň
- administrativní náročnost pro správce daně v případech posuzování a kontroly splnění podmínek pro osvobození

Varianta II

Klady:

- omezení předkládání znaleckých posudků; uznatelným výdajem je zaplacená odměna a náklady znalci za znalecký posudek
- využívání ocenění nemovitých věcí ze správních nebo soudních řízení, u vkladů do obchodních korporací využití ocenění znalcem pro účely vkladu podle obchodního zákoníku
- stanovení srovnávací daňové hodnoty vycházející ze směrné hodnoty správcem daně možnost určení směrné hodnoty i samotnými daňovými poplatníky pomocí „daňové kalkulačky“, která bude dostupná na internetových stránkách daňové správy
- zjednodušení postupu pro poplatníka, který v případech, kdy se pro stanovení nabývací hodnoty použije srovnávací daňová hodnota, k jejímuž určení se použila směrná hodnota, v daňovém přiznání uvede pouze cenu sjednanou. Porovnání se srovnávací daňovou hodnotou provádí správce daně
- v případě zájmu poplatníka možnost využití znaleckých posudků pro stanovení srovnávací daňové hodnoty nemovité věci
- zjednodušení a zvýšení přehlednosti zákona aktualizací osvobození
- stanovení limitní výše pro stanovení a placení daně zvýšením ze 100 Kč na 200 Kč – snížení administrativní náročnosti spojené se správou daně
- nepodávání daňového přiznání, je-li poplatníkem daně Česká republika, případně jiný stát Evropské unie, pokud je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně

Zápory:

- stanovení směrné hodnoty může v některých případech znamenat mírně zvýšenou administrativní zátěž pro správce daně; u daňových poplatníků naopak dojde ke snížení zátěže vzhledem k tomu, že nebudou muset tuto hodnotu nemovité věci pomocí daňové kalkulačky zjišťovat, neboť to za ně provede na základě poplatníkem uvedených klíčových znaků nabývané nemovité věci správce daně

3.6. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Zrušení povinnosti poplatníků daně povinně předkládat u všech smluvních úplatných převodů nemovitých věcí znalecké posudky o zjištěné ceně představuje značné zjednodušení a úspory na straně daňových poplatníků. Stejně tak zavedení solidární daňové povinnosti u manželů daňové řízení podstatně zjednoduší, a to i na straně správce daně.

Ke snížení nákladů na daňové řízení přispěje zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací, neboť správce daně již nebude mít za povinnost v každém případě ověřovat splnění podmínek pro osvobození, z nichž za velmi obtížné lze považovat prověřování trvání účasti v obchodní korporaci po dobu pěti let od vkladu nemovitosti.

3.7. Návrh řešení

3.7.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Navrhuje se využití Varianty II, neboť pro poplatníky dojde ke zpřehlednění zákona a jeho zjednodušení. Pro správce daně bude přínosem odbourání některých činností, představujících značnou administrativní zátěž (např. prověřování splnění podmínek pro osvobození u vkladů do obchodních korporací, aj.).

Původně se předpokládalo, že v souvislosti se zdaněním nabytí postavení ovládající osoby u obchodních korporací vlastnicích nemovité věci dojde k nárůstu administrativních nákladů u těchto subjektů. Tento předpoklad se však nenaplní, protože příslušná právní úprava na zdanění převodů obchodních podílů byla po vnějším připomínkovém řízení, v němž byly uplatněny zásadní připomínky k této úpravě, z návrhu zákona vypuštěna.

Pokud se týká povinnosti poplatníka přikládat k daňovému přiznání zákonem požadované přílohy, je v návrhu zákona zapracována úprava spočívající v povinnosti správce daně zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup a také na své úřední desce, které písemnosti nejsou vyžadovány jako příloha daňového přiznání.

Seznam písemností, které se nevyžadují, bude rovněž součástí pokynů k vyplnění daňového přiznání. Zájemem správce daně je, aby tyto informace byly publikovány v co největší míře, např. prostřednictvím médií.

Současně ke snížení administrativní i finanční náročnosti poplatníků daně přispěje ustanovení o přikládání příloh daňového přiznání v prostých kopiích namísto ověřených kopií. Tato úprava byla do návrhu zákona doplněna po vnějším připomínkovém řízení s ohledem na připomínku ČÚZK.

4. Zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích- změny ovládající osoby

4.1. Definice problému

Transakce na trhu nemovitostí v ČR (pro developerské a investiční využití) se nejčastěji odehrávají dvěma způsoby. Formou převodu obchodního podílu nebo akcií společnosti, která předmětné nemovitosti vlastní, takzvaný „share deal“. (Druhou formou je převod samotných nemovitostí, včetně zařízení a nájemních smluv, takzvaný „asset deal“). Transakce spočívá v převodu obchodního podílu ve společnostech s ručením omezením nebo převodu akcií emitovaných akciovými společnostmi, které jsou vlastníky nabývaných nemovitostí. Dochází k situacím, kdy tyto společnosti byly založeny jen za účelem vlastnictví nemovitostí, vyvíjejí pouze omezenou podnikatelskou činnost a nemívají většinou žádné zaměstnance. Takové společnosti bývají založeny mnohdy pouze za účelem realizace dané transakce. Nevýhodou tohoto způsobu řešení nepochybně jsou poměrně značné transakční náklady celé operace.

K výše popsaným situacím však nedochází vždy, kdy společnost hodlá realizovat transakci s nemovitostí. Je všeobecně známo, že kromě těchto případů výslovně účelových transakcí s nemovitostmi dochází velmi často k situacím, kdy se mění stav společníků v obchodní korporaci v důsledku převodů obchodních podílů (účástí v těchto společnostech), ať již převodem podílů nebo akcií, přičemž na základě těchto transakcí prakticky prostřednictvím účasti na společnosti dochází ke změně vlastnictví nemovitosti.

K takovým situacím dochází obecně u všech společností, neboť jsou důsledkem převodu účasti na společnosti (obchodního podílu nebo akcií). Převodem účasti na společnostech se ve svém důsledku prakticky prostřednictvím účasti ve společnosti mění vlastnictví nemovitosti, která je součástí aktiv (jmění), a to aniž by taková změna podléhala dani z převodu nemovitostí. To u objemných transakcí může dosahovat miliónů korun.

Zmíněné situace (změny společníků) je možno vysledovat jak u malých firem, vlastnicích například pouze jednu nemovitost, ve které mají např. své sídlo, tak i u velkých obchodních společností, u nichž převážnou část jmění (aktiv) představují nemovitosti a které ve svém předmětu činnosti mají nakládání s nemovitostmi, výstavbu, apod. (nemovitostní společnosti).

Již schválená novela zákona o dani z převodu nemovitostí, přijatá v rámci zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, zrušila osvobození vkladů nemovitostí do obchodních korporací.⁶ Zrušení nabývá účinnosti 1. 1. 2015. Uzavření této cesty k obcházení daně však výše popsaný problém řeší jen částečně:

- nadále nebudou podléhat dani změny reálných vlastníků nemovitostí uskutečněné pomocí převodů podílů v korporacích, do kterých byly nemovitosti vloženy v minulosti
- u nových vkladů nemovitosti do korporace a následných převodů podílů je zdaněna jen první transakce, zatímco všechny budoucí změny reálného vlastníka nikoli. Pokud první majitel očekává, že s nemovitostí se bude obchodovat relativně často, je pro něj i nadále daňové výhodné obejít daň pomocí mechanismu „share deal“
- v obou případech se tak daná nemovitost trvale ocitne mimo dosah daně z převodu nemovitostí, i když svého reálného vlastníka může měnit s vysokou časovou frekvencí

⁶ I nadále budou osvobozeny vklady nemovitostí mezi územním samosprávným celkem a korporací, jichž je územně samosprávný celek společníkem.

Zrušení osvobození vkladů do korporací snižuje atraktivnost využívání „share deals“ k legálnímu obcházení daně. Na druhou stranu, vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2013 došlo ke zvýšení sazby ze 3 % na 4 %⁷, atraktivnost obcházení daně se naopak zvyšuje.

Transakce s nemovitostmi v ČR

Přehled nejvýznamnějších realitních transakcí v ČR v letech 2008–2010, včetně evidence typu transakce je zpracován v tabulce. Je patrné, že u většiny transakcí, u kterých je znám způsob převodu, se jednalo o share deal. U těchto transakcí je poměr share deal : asset deal roven 8:3. „Teoretickou“ minimální výši daně z převodu nemovitosti (§ 10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti) pro případ, že by se transakce odehrávaly formou share deal, ale jednalo by se o asset deal, lze za období 2008–2010 odhadnout na 750 mil Kč. Při analýze transakcí je patrné, že asset deal není užíván jako způsob převodu nemovitostí, kde hodnoty dosahují stovky milionů Kč. Nicméně je nutné poznamenat, že u cca 35 % transakcí není znám typ převodu a pozorování se odehrálo na pouhých 49 transakcích, i když v daném období pravděpodobně nejvýznamnějších.

Tabulka 4.1.

Přehled nejvýznamnějších realitních transakcí v ČR mezi roky 2008–2010

Rok	Lokalita	Sektor	Budova	Dosažená cena/předpokládaná cena (mil. Euro)	Předpokládaný typ transakce	Teoretická daň share deal mil. Euro)
2008	Prague 10, Prague 2	Office	Skanska CZ buildings	28,0	-	-
2008	Prague 1	Office	Newton Building	7,5	-	-
2008	Prague 1	Office	Opletalova 4,5	TBC	-	-
2008	Prague 5	Office	Anděl Park	71,5	share	2,145
2008	Prague 1	Office/retail	Praha City Centre	76,0	share	2,280
2008	Prague	Office	O2 Portfolio	160,0	-	
2008	Prague 5	Office	Phillips Building	15,0	asset	
2008	Prague 5	Land	automobile repair facility in Prague-Radlice	11,2	-	
2008	Prague 4	Office	The Park phase I (building 1–7)	235,0	share	7,050
2008	Prague	Office	O2 Telefónica Portfolio 1/3	52,0	asset	
2008	Prague 5	Office/retail	Anděl Palace	57,0	-	
2008	Karlovy Vary	Retail	Varyada	N/A	share	
2009	Prague 7	Office	A7 Arena	12,5	-	
2009	Prague 1	Office	Jungmann Plaza	40,6	share	1,218
2009	various	Office	ČSOB building in regions	4,0	-	
2009	Ostrava	Hotels	Hotel Atom	6,3	-	
2009	Prague 3	Office	Telefonica O2	13,7	asset	
2009	Prague 1	Office	Pařížská 23	8,0	-	
2009	Prague 4	Office	Budějovická Alej	30,0	share	0,900
2009	Prague 8	Office	Thámová 18	12,0	asset	

⁷ Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

2009	Brno	Retail	OD Centrum	5,0	-	
2009	Trutnov	Industrial	Industrial Park Trutnov	4,0	-	
2009	Prague 5	Retail	OD Luka	5,0	-	
2009	Prague 4	Office	East Building	20,0	share	0,600
2009	Prague 4	Office	Gemini	110,0	share	3,300
2009	Prague 4	Office	City Tower	130,0	share	3,900
2009	Postřižín	Logistics	Tesco Logistic center	36,0	asset	
2010	Prague	Office	Victoria Vyšehrad	13,5	share	0,405
2010	Prague	Office	Nestlé	25,0	-	
2010	Prague 5	Industrial	Siemens kolejová vozidla	N/A	-	
2010	Prague	Industrial	Chodovec South Park	10,5	-	
2010	various	Retail	Portfolio predajní Plus discount	24,0	-	
2010	Prague	Office	AB Stodůlky	9,6	-	
2010	Prague	Land	City Court	7,7	-	
2010	Prague	Office	Andel City SO 16+17	17,5	share	0,525
2010	Prague	Office	City Empiria + City Forum	71,5	share	2,145
2010	various	Retail	Penny Market retail portfolio	6,5	-	
2010	Prague	Office	Avenir Office Park - Budova E	15,0	share	0,450
2010	Prague 5	Office	Galerie Louvre	10,0	-	
2010	Prague	Office	EBC	4,0	-	
2010	various	Retail	Supermarkets Billa	11,6	-	
2010	Prague 1	Office/Hotel	Longin Business Center	37,0	asset	
2010	Prague 1	Office/retail	budova Melantrich	40,0	share	1,200
2010	Prague 5	Office	City West (2 budovy, sídlo Siemens)	71,2	share	2,136
2010	Prague 8	Office	sídlo CCS a AAA Auto	6,2	-	
2010	Prague 5	Office	Jeremiášova office building	2,6	-	
2010	Prague 9	Office	Vysočanská Brána	20,0	-	
2010	Prague 4	Hotels	Intercontinental Hotel	108,0	-	
2010	České Budějovice	Retail	IGY Centrum	48,0	share	1,440
Suma (teoretický výnos)						29,694

Zdroj: autorova osobní evidence

Zdroj: *Obec a finance 1/2012: „Úvaha nad daní z převodu nemovitostí v ČR“*
(Ing. David Musil, Fakulta stavební ČVUT v Praze, katedra ekonomiky a řízení ve stavebnictví)

Alternativní údaje o rozsahu obcházení daně formou „share deals“ poskytují finanční ředitelství, která evidují osvobozené vklady nemovitostí do korporací. V letech 2009, 2010, a 2011 činila celková výše osvobozené daně v jednotlivých letech 491, 778 a 482 milionů Kč.

Z výše uvedených důvodů bylo v návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí navrženo rozšíření předmětu daně z nabytí nemovitých věcí o převody podílů (úcastí) v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci, neboť prostřednictvím převodů účastí dochází ve svém důsledku prakticky ke změně vlastnictví k nemovité věci.

4.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Podle současné právní úpravy daně z převodu nemovitostí nejsou výše uvedené případy předmětem daně z převodu nemovitostí.

Tabulka 4.2.

Zdaňování převodů obchodních podílů a cenných papírů v obchodních společnostech

Členský stát EU	Zdaňování převodů obchodních podílů v obchodních společnostech ve vybraných zemích EU (ANO / NE)	
Estonsko	NE	V rámci daňového systému se neuplatňuje převodní daň.
Finsko	ANO	Převody akcií a jiných cenných papírů podléhají zdanění převodní daní, s výjimkou převodů cenných papírů na Burze cenných papírů. Převody obchodních podílů v zahraniční obchodní společnosti zdanění nepodléhají za předpokladu, že nabyvatel i převodce jsou neresidenti. Tato úprava však neplatí pokud jednou ze smluvních stran je pobočka zahraniční banky nebo zahraniční investiční společnosti. V případě neresidentů, pokud se jedná o převod podílů ve finských bytových nebo nemovitostních společnostech, podléhají zdanění i tyto převody.

<p>Francie</p>	<p>ANO</p>	<p>Převody obchodních podílů jsou předmětem registrační daně bez ohledu na právní formu společnosti, jejíž podíly jsou převedeny. Rozdíly jsou v jednotlivých sazbách daně dle toho, zda se jedná o převody obchodních podílů v realitních investičních společnostech (sazba 5%), prodej členských podílů ve společnostech, jejichž kapitál není rozdělen do akcií (sazba 3%), převod akcií, zakladatelských akcií nebo podílů na zisku společností s obchodovatelnými či neobchodovatelnými akciemi na regulovaném trhu finančních nástrojů, s výjimkou realitních investičních společností, jakož i podílů a vlastního kapitálu upsaného ze strany klientů družstevních bank (sazba od 1.8.2012 0,1%). Realitními společnostmi se rozumí společnosti, jejichž hlavní činnost spočívá v investování v oblasti nemovitostí (jejich nemovitý majetek nacházející se ve Francii představuje více než 50 % celkových aktiv společnosti).</p>
<p>Itálie</p>	<p>ANO</p>	<p>Od zdaňovacího období 2008 byl poplatek za převod akcií, dluhopisů a jiných cenných papírů zrušen. Převody těchto cenných papírů na základě smluv uzavřených v Itálii před notářem jsou nyní předmětem registračního poplatku stanoveného paušálem.</p>
<p>Maďarsko</p>	<p>ANO</p>	<p>Zdanění podléhá převod obchodních podílů v tzv. nemovitostních společnostech, kterou se rozumí jakýkoliv subjekt, který vlastní nemovitost v Maďarsku nebo vlastní, ať přímo či nepřímo, 75% podíl ve společnosti, která vlastní nemovitosti. Předmětem daně je nabytí obchodních podílů, v jejichž důsledku nabyvatel dosáhne nebo překročí (kumulativně s příbuznými či propojenými osobami) 75% podíl na akciích v oběhu. "Nemovitostní společnosti" se rozumí společnost, jejíž hlavním cílem její činnosti je řízení nemovitostních projektů, výstavba nemovitostí, leasing nebo provozování nemovitostí nebo prodej a nákup nemovitostí.</p> <p>Nabytí podílů v nemovitostních společnostech mezi příbuznými je od daně osvobozeno. Obdobné platí pro převody v rámci reorganizace a také pro převody akcií a jiných cenných papírů v rámci veřejných aukcí.</p>
<p>Malta</p>	<p>ANO</p>	<p>Nabytí podílu ve společnosti, ve které hodnota nemovitostí tvoří alespoň 75 % z celkové hodnoty aktiv.</p>

<p>Německo</p>	<p>ANO</p>	<p>Zdanění podléhá převod 95% podílu ve společnosti, která drží nemovitosti a převod podílů v takové společnosti, který vede k dosažení 95% podílu ve společnosti (ať přímo či nepřímo). Zdanění podléhá rovněž podstatná změna ve složení společníků společnosti vlastníci nemovitosti, jestliže ke změně společníků došlo v průběhu posledních 5 let. Za podstatnou změnu se vždy považuje změna 95% společníků.</p> <p>Převody cenných papírů zdanění převodní daní nepodléhají.</p>
<p>Nizozemí</p>	<p>ANO</p>	<p>Zdanění podléhá převod obchodních podílů v tzv. nemovitostních společnostech. Touto společností se rozumí společnost, která byla založena pro účely nebo jejíž činnost spočívá v investování do nemovitostí a nemovitostních práv a více jak 50% majetku takové společnosti tvoří nemovitosti nebo nemovitostní práva, z nichž alespoň 30% se nachází v Nizozemí. Nabytí podílů v nemovitostních společnostech je předmětem daně, jestliže nabytí obchodních podílů přinese nabyvateli tzv. podstatný podíl ve společnostech. Tzv. podstatným podílem ve společnosti se rozumí skutečnost, že nabyvatel nabude, přímo či nepřímo, nejméně 1/3 upsaného podílu ze základního kapitálu v nemovitostní společnosti.</p>
<p>Polsko</p>	<p>NE</p>	<p>Převody obchodních podílů ve společnosti zdanění nepodléhá zdanění</p>
<p>Portugalsko</p>	<p>ANO</p>	<p>Nabytí alespoň 75% podílu na základním kapitálu společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, akciové společnosti, které vlastní nemovitý majetek.</p>
<p>Rakousko</p>	<p>ANO</p>	<p>Nabytí 100% podílu na společnosti vlastníci nemovitost, ať již na základě převzetí jedním společníkem nebo spojení podílů do rukou jednoho společníka, podléhá zdanění převodní daní. Převody cenných papírů dani nepodléhají.</p>
<p>Rumunsko</p>	<p>NE</p>	<p>Změny velikosti obchodních podílů převodní dani nepodléhají.</p>
<p>Řecko</p>	<p>ANO</p>	<p>Prodej akcií uvedených na seznamu vedeném Athénskou burzou cenných papírů, jakož i jinou organizovanou světovou burzou podléhá zdanění převodní daní. Tato úprava platila pro nabytí akcií do 31.3.2012. Od 1.4.2012 bylo zrušeno.</p>
<p>Slovensko</p>	<p>NE</p>	<p>Převodní daň se neuplatňuje.</p>

Španělsko	ANO	Zdanění podléhá nabytí cenných papírů, které znamená nabytí kontroly nad společností, jejíž majetek z více jak 50% tvoří nemovitosti nacházející se ve Španělsku.
Velká Británie	NE	Změny velikosti obchodních podílů převodní dani nepodléhají.

Zdroj:IBDF

Pozn.: pro účely srovnání úprav v zahraničí byly analyzovány jak případy zdaňování, tak zpoplatňování.

4. 3. Identifikace dotčených subjektů

- obchodní korporace vlastníci nemovité věci a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

4.4. Popis cílového stavu

Prvotním záměrem nové právní úpravy byla od počátku snaha o rozšíření předmětu daně z nabytí nemovitých věcí na případy, kdy dochází ke změně ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této korporace nemovitá věc anebo nemovitá věc je v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby.

V obchodních korporacích vlastníci nemovité věci lze nalézt velmi časté případy, kdy transakce na trhu nemovitých věcí se odehrávají cestou převodů obchodních podílů ve společnostech s ručením omezeným nebo převodů akcií v akciových společnostech vlastníci nemovité věci, čímž prakticky dochází ke změně vlastnictví nemovitých věcí, aniž by tyto situace v současnosti podléhaly dani z převodu nemovitostí.

Podporou pro přistoupení ke zdanění uvedených transakcí bylo kromě jiného také to, že i mnohé jiné evropské daňové systémy upravují zdanění převodů podílů na základním kapitálu společností vlastníci nemovité věci.

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí uplatnilo proti výše uvedenému návrhu zdanit daní z nabytí nemovitých věcí změnu ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této obchodní korporace nemovitá věc nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc, několik připomínkových míst zásadní připomínky.

Zásadní připomínky proti návrhu uplatnilo Ministerstvo dopravy ČR, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, Svaz průmyslu a dopravy ČR, Univerzita Karlova a Komora daňových poradců ČR.

Na základě těchto připomínek byla po vnějším připomínkovém řízení úprava zdanění převodů obchodních podílů daní z nabytí nemovitých věcí z návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí vypuštěna.

4.5. Návrh variant řešení

Varianta I nulová – ponechání současného stavu

(včetně změn přijatých s účinností k 1. 1. 2015) – jsou zdaněny vklady nemovitostí do korporací, ale převody podílů dani nepodléhají.

Pro zdanění podílů byly samostatně zváženy dvě varianty pro dva zásadní aspekty konstrukce daně:

- vymezení korporací, které mají dani podléhat a
- vymezení převodů, které mají dani podléhat

Jejich kombinace dávají potenciálně 4 možné varianty řešení.

A. Okruh korporací, které podléhají dani

Varianta AI – zdanění převodů podílů ve všech korporacích

Varianta AII – zdanění převodů podílů v nemovitostních korporacích

B. Vymezení převodů, které podléhají dani

Varianta BI – zdanění převodů, kterými dojde k převodu podílu nebo ke zvýšení podílu společníka ve výši nejméně 90 % (80 %) nebo k úplné či podstatné změně stavu společníků ve lhůtě 5 let

Varianta BII – zdanění převodů, kterými dojde ke změně ovládající osoby v korporaci

Tabulka 4.3.

Přehled předmětu daně v čase za jednotlivých variant

	2012	2013	2014	2015
Sazba daně	3 %	4 %	4 %	4 %
Varianta 0				
zdanění vkladů	ne	ne	ne	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních korporací	ne	ne	ne	ne
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ne	ne
Varianta AI				
zdanění vkladů	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních korporací	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ano	ano
Varianta AII				
zdanění vkladů	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních	ne	ne	ano	ano

korporací				
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ne	ne
<i>pozn.:</i> u varianty AI i AII lze zvolit pro vymezení převodů, které dani podléhají, variantu BI i BII				

4.6. Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant

Východiska pro hodnocení variant

Efektivní a spravedlivý daňový systém by měl v co nejvyšší míře respektovat zásadu neutrality: aktivity, které jsou ve své ekonomické podstatě totožné, by měly být zdaňovány stejně bez ohledu na jejich právní formu. Daň z nabytí nemovitých věcí respektující tuto zásadu by měla stejně zdaňovat všechny transakce, kdy nemovitá věc mění svého reálného vlastníka, a naopak by neměla zdaňovat transakce, ve kterých se reálný vlastník nemění. V idealizovaném daňovém systému by vklady nemovitých věcí do korporací být zdaněny neměly (neboť reálný vlastník se nemění) a měly by být zdaněny všechny převody podílů v korporacích, v jejichž aktivech se nacházejí nemovité věci (neboť reálný vlastník se mění).

V reálném daňovém systému je však nutné brát v potaz komplikace způsobené administrativními náklady výběru daní a možnými daňovými úniky. Tyto komplikace způsobují, že reálný daňový systém se poněkud odchyluje od ideálního principu neutrality a relativně více využívá ty předměty zdanění, u kterých jsou nižší administrativní náklady či slabší příležitosti k daňovým únikům (legálním či nelegálním).

Zdanění vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací má nesporné administrativní výhody.⁸ Předmět daně je jasně definován – změna vlastnického práva k nemovité věci, která je vždy evidována v katastru nemovitostí. Díky evidenci stát není odvislý od dobrovolného reportování daňové povinnosti poplatníkem. S nemovitou věcí nelze utéci do jiné jurisdikce. Zdaňování převodů podílů je administrativně komplikovanější – evidence převodů není centralizovaná jako u nemovitostí⁹, zdanění se lze vyhnout – s nulovými náklady – vytvořením mateřské společnosti v jurisdikci, která převody nezdaňuje, a následným převáděním mateřské společnosti. Z těchto důvodů efektivně nastavený daňový systém by měl najít vhodnou kombinaci zdanění vkladů nemovitých věcí do korporací a zdanění převodů podílů v korporacích (ne nutně všech převodů).

Varianta I nulová – od r. 2015 jsou zdaněny vklady nemovitých věcí do korporací, ale převody podílů dani nepodléhají.

Tato varianta má hlavní nevýhodu, že zcela obrací princip neutrality – zdaňuje transakci, která by v ideálním systému zdaněna být neměla a naopak. Její výhodou je administrativní nenáročnost. Ponechání nulové varianty také jen omezeně řeší problém legálních daňových úniků pomocí převodů do korporací. Ačkoli první převod nemovité věci zdaněn je, následné změny reálných vlastníků zdaněny nejsou. Lze ukázat, že pro určitý typ nemovitých věcí a firem zůstává nadále výhodné obcházet daň pomocí „share deals“.

Uvažujme nemovitou věc, která změní reálného vlastníka jednou za T let (toto je exogenně daná veličina, určená ekonomickými faktory mimo daňový systém). Aktuální

⁸ Různé výjimky jednoznačnost definice komplikují, ale jejich existence není inherentním rysem zdanění vkladů nemovitých věcí do korporací.

⁹ Dle typu korporace je evidence vedena v obchodním rejstříku, depozitáři cenných papírů, a u akcií na majitele de facto neexistuje vůbec.

majitel nemovité věci má možnost nemovitou věc prodat jako takovou (a bude-li to výhodné, učiní tak i všichni budoucí majitelé). Prodejem vzniká daňová povinnost τP , kde τ je sazba daně z nabytí nemovitých věcí a P je cena nemovité věci, a to každých T roků. Druhou možností je založit korporaci a vložit do ní nemovitou věc, což vyžaduje fixní náklady F a zároveň vzniká jednorázová daňová povinnost τP , a prodat korporaci. Prodej korporace vyžaduje transakční náklady c (pro jednoduchost normalizujeme transakční náklady při prodeji nemovité věci na nulu). Při budoucích prodejkách budou vždy vynaloženy transakční náklady c , ale daňová povinnost bude nulová.

Současná hodnota všech budoucích nákladů při prodeji nemovité věci („asset deal“) je¹⁰:

$$C^N = \tau P + \tau P(1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

Současná hodnota všech budoucích nákladů při založení korporace a jejích následných prodejkách je:

$$C^K = \tau P + F + c + c(1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

V obou případech pro lepší ilustraci uvádíme odděleně náklady v aktuálním roce a současnou hodnotu nákladů v budoucích transakcích. Využití korporace („share deal“) zůstává výhodnější za podmínky:

$$C^N > C^K \Leftrightarrow F + c < (\tau P - c) (1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

tj, pokud

a) fixní náklady na založení korporace a následné prodeje jsou relativně nízké ve srovnání s výší daňové povinnosti τP .

b) pokud T je dostatečně nízké, tj. s nemovitostí se obchoduje relativně často.

Podmínka pro výhodnost „share deal“ není abstraktním matematickým vzorcem, ale má své praktické implikace.

„Share deal“ je relativně méně výhodný pro firmy (původní vlastníky nemovitých věcí), které působí ve zcela jiném oboru podnikání, než jsou nemovité věci a finance, a pro něž je prodej velké nemovité věci ojedinělou transakcí. S účelovým zakládáním korporací a převody podílů nemají dostatečné zkušenosti a rovněž neočekávají, že by nemovitou věc v dohledné budoucnosti dále prodávaly. Naopak firma, která podniká v oboru staveb, nákupů a prodejů nemovitých věcí, bude mít jednak nízké fixní náklady (využívání vkladů do korporací je pro ni rutinní záležitostí) a zároveň obchoduje s nemovitými věcmi, které častěji mění vlastníka. Prostor pro obcházení daně nadále zůstává, a zůstává nejsilnější u těch typů nemovitých věcí a firem, u nichž je „share deal“ nejvíce využíván.

„Share deal“ je též relativně výhodnější, je-li vyšší daňová sazba. Vzhledem k tomu, že k 1. 1. 2013 došlo ke zvýšení sazby ze 3 % na 4 %, začíná tím dvouleté období (2013 a 2014), během kterého bude využívání vkladů lukrativnější než dříve. Toto dvouleté období je nežádoucí a zdanění převodů (ať už ve variantě AI nebo AII) jej zkracuje o 1 rok. Před koncem roku 2014 lze očekávat velký nárůst vkladů nemovitostí (které by jinak nastaly až v roce 2015), aby se poplatníci vyhnuli zdanění. Od roku 2015 končí osvobození vkladů, ale jak bylo ukázáno výše, jejich využití zůstane i nadále atraktivní pro určitý typ subjektů, i díky vyšší sazbě daně.

A. Vymezení korporací, které podléhají dani

¹⁰ Ve vzorcích označuje r diskontní sazbu.

Varianta AI – zdanění převodů podílů ve všech korporacích

Dani z nabytí nemovitých věcí by podléhaly převody podílů všech korporací, které vlastní nemovité věci v Česku, bez ohledu na to, kde je firma registrována.

Identifikace přínosů: (kvantifikace některých dopadů je detailněji prezentována v sekci 4.8)

- zcela jednoznačné vymezení, které korporace podléhají dani. Z toho vyplývají nižší administrativní a soudní náklady pro poplatníky i správce daně týkající se sporů ohledně definice korporace podléhající dani a snah definici obejít
- velmi široké pojetí základu daně – minimalizace možností, jak daň obejít s využitím převodů nemovitých věcí v účelově vytvořených korporacích, které by dani nepodléhaly
- bližší naplnění účelu zákona – zdanění pokud možno všech transakcí, při kterých nemovité věci mění svého reálného vlastníka
- vysoké dodatečné příjmy státního rozpočtu: kdyby stejná daň byla uvalena na uskutečněné převody podílů v letech 2009-2011, byl by výnos v intervalu 9,7 až 16,2 miliard Kč ročně. (Při zvolení varianty BII pro vymezení převodů podléhající dani.) Skutečný výnos bude o něco nižší, neboť dojde ke snížení počtu transakcí s podíly ve firmách
- lepší predikovatelnost příjmů rozpočtu (objem převodů podílů v korporacích napříč celou ekonomikou je stabilnější než objem transakcí v úzce vymezeném typu korporací)
- celý mechanismus „share deals“ se stává daňově neatraktivní ve srovnání s prostým prodejem nemovité věci. Bude zřejmě výrazně méně využíván, z čehož vyplývá významná úspora na administrativních nákladech spojených se zakládáním a vydržováním účelových korporací
- vzhledem k tomu, že od roku 2013 došlo ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% (zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů), bude silnější motivace využívat „share deals“. Oproti Variantě 0 je doba trvání tohoto nežádoucího efektu zkrácena ze dvou let na jeden rok
- před koncem roku 2013 lze očekávat nárůst vkladů nemovitých věcí do korporací, neboť bude poslední možnost využít osvobození vkladů. V nulové variantě by ze stejných důvodů došlo k obdobnému nárůstu před koncem roku 2014. Ve variantě AI bude tento nárůst méně výrazný, neboť celý mechanismus „share deals“ bude daňově méně atraktivní

Identifikace nákladů: (kvantifikace některých dopadů je detailněji prezentována v sekci 4.8)

- administrativní náklady
 - znalecké posudky a daňová přiznání budou podávána u všech korporací, tj. změna se týká velkého množství subjektů – přibližně 3500 převodů ročně
 - poměrně vysoké náklady na jeden zdaněný převod – je třeba vypracovat znalecké posudky pro všechny nemovité věci vlastněné korporací, což v případě velkých firem může znamenat stovky posudků

- tyto náklady ovšem nejsou nijak vyšší ve srovnání s náklady, které by byly alternativně vynaloženy při zdanění převodů samotných nemovitých věcí či u vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu korporací
- potřeba navýšit kapacity finančních úřadů na administraci zdanění převodů – bude třeba administrovat cca 3500 převodů ročně a u velkých korporací se jedná o komplikovanou problematiku
- možnosti vyhýbání se dani převedením korporace do zahraničí, kdy je pro české daňové orgány obtížnější dohledat změny vlastnické struktury. Z toho vyplývají vyšší administrativní náklady daňových orgánů na odhalování zatajené daňové povinnosti. (Ve variantě AII je tento problém též přítomen, ale v mnohem menším rozsahu díky menšímu množství zdaňovaných korporací – daňové orgány se tak mohou koncentrovat na konkrétní případy.)
- možnost vyhýbání se dani založením mateřské korporace v zahraničí
- z ekonomického hlediska se jedná o obdobu „stamp duty“, zatěžující převody majetkových podílů ve firmách. Kupující podílu v korporaci, pokud převod podléhá dani, musí počítat s tím, že při nabytí podílu zaplatí též daň odpovídající 4% hodnotě nemovitostí v získané korporaci. Hlavní nevýhodou „stamp duty“ (funguje např. v Británii) jsou ekonomické distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem (M&A, mergers and acquisitions). Nastávají situace, kdy potenciální vlastník si cení podílu ve firmě více, než stávající, ale k prodeji podílu nedojde, neboť je zatížen transakční daní
- zvláštností takto pojaté daně z pohledu potenciálních kupujících je závislost efektivní daňové sazby na podílu nemovité věci v korporaci. Efektivní daňová sazba z nabytí podílu v korporaci může být teoreticky v rozpětí od 0 % (u firem, které nevlastní nemovitosti) až po plných 10 % (při získání 40 % kontrolního podílu ve firmě, jejíž aktiva tvoří ze 100 % nemovité věci, při sazbě 4 %). V praxi dle našich odhadů bude 90 % převodů zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 %, a polovina převodů bude zatížena sazbou nižší než 1,1 %. Průměrná efektivní daňová sazba je 1,5% (viz graf a tabulka 4.8). To je logickým a nevyhnutelným důsledkem snahy zdanit reálné změny vlastníků nemovitých věcí, nikoli změny vlastníků korporací jako takových

Varianta AII – zdanění převodů podílů v nemovitostních korporacích

Dani z nabytí nemovitých věcí by podléhaly převody podílů těch korporací, které vlastní nemovité věci v České republice a jsou definovány jako nemovitostní korporace, tj. korporace, které se převážně zabývají nabýváním, prodejem, výstavbou a provozováním nemovitých věcí.

Identifikace přínosů:

- cílení zdanění převodů na ty korporace, u nichž nabytí podílu je ekonomicky ekvivalentní či téměř ekvivalentní k nabytí nemovitých věcí. V korporacích založených ryze účelově kvůli obcházení daně formou „share deals“ tvoří nemovité věci zcela převážnou část aktiv
- nižší celkové administrativní náklady (na straně subjektů i finančních úřadů), neboť zdanění bude podléhat jen malá část korporací

- dodatečné příjmy státního rozpočtu: kdyby stejná daň byla uvalena na uskutečněné převody podílů v letech 2009-2011, byl by výnos v intervalu 1,5 až 3,1 miliardy Kč ročně. (Při zvolení varianty BII pro vymezení převodů podléhajících dani.) Skutečný výnos bude o něco nižší, neboť dojde ke snížení počtu transakcí s podíly ve firmách
- možnost finančních úřadů lépe kontrolovat daňovou povinnost, zejména u zahraničních korporací, díky menšímu počtu firem s potenciální daňovou povinností
- celý mechanismus „share deals“ se stává daňově neatraktivní ve srovnání s prostým prodejem nemovité věci. Bude zřejmě výrazně méně využíván, z čehož vyplývá významná úspora na administrativních nákladech spojených se zakládáním a vydržováním účelových korporací
- vzhledem ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí od roku 2013 ze 3% na 4% (zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů), bude silnější motivace využívat „share deals“. Oproti Variantě 0 je doba trvání tohoto nežádoucího efektu zkrácena ze dvou let na jeden rok
- před koncem roku 2013 lze očekávat nárůst vkladů nemovitých věcí do korporací, neboť bude poslední možnost využít osvobození vkladů. V nulové variantě by ze stejných důvodů došlo k obdobnému nárůstu před koncem roku 2014. Ve variantě AI bude tento nárůst méně výrazný, neboť celý mechanismus „share deals“ bude daňově méně atraktivní

Identifikace nákladů:

- výrazně nižší příjmy státního rozpočtu ve srovnání s variantou AI
- administrativní a soudní náklady spojené se spory ohledně definice nemovitostní korporace
- snadnější možnosti daňových úniků. Důvodem pro ně je fakt, že dani podléhají jen relativně úzce vymezené korporace. Při úvahách o praktické implementaci varianty AII byla věnována pozornost možnostem, jak úniky eliminovat. Hlavním řešením bylo definování nemovitostních korporací podle věcného kritéria („korporace, které se převážně zabývají nabýváním, prodejem, výstavbou a provozováním nemovitých věcí“) namísto formálních kvantitativních kritérií (např. bylo diskutováno definovat nemovitostní korporace jako korporace, v nichž nemovité věci tvoří alespoň 80% aktiv). Nicméně možnosti vyhnout se dani z nabytí by nadále zůstaly, byť by byly pro poplatníky nákladné (např. převedení jiných aktivit ze sesterské společnosti do nemovitostní společnosti, její prodej, a následné vrácení jiných aktivit do původní sesterské společnosti)

B. Vymezení převodů, které podléhají dani.

Varianta BI: Zdanění převodů, při kterých se zcela nebo téměř zcela mění vlastník celé korporace

Konkrétně by byly zdaněny jednak jednorázové převody podílu ve výši 90% (80%), dále převody, kterými dojde ke zvýšení podílu společníka na nejméně 90% (80%), a dále převody, kterými po dobu 5 po sobě jdoucích let dojde k úplné či podstatné změně stavu společníků.

Identifikace přínosů:

- toto vymezení zdaňovaných převodů nejvíce cílí na případy „share deals“. Zdaňuje případy, kdy korporace mění (téměř) jediného vlastníka či (téměř) celou vlastnickou strukturu
- z důvodů snížení administrativních nákladů poplatníků i finančních úřadů se nezdaňuje při každém převodu, ale skokově pouze tehdy, kdy dojde k obměně vlastnické struktury z 90 % (80 %). (Při postupných převodech vedoucích na konci k získání alespoň 90 % (80 %) podílu se tak podává jen jedno daňové příznání.) Aby se omezila daňová výhodnost drobení převodů na menší části, stanovuje se dlouhé rozhodné období (5 let), během kterého se posuzuje, zda akumulované změny podílů nepřesáhly 90 % (80 %)
- formálně jednoznačnější definice
- menší distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem. U varianty BI jsou nižší efektivní daňové sazby: při zdanění převodů ve všech korporacích je dle našich odhadů průměrná efektivní daňová sazba 1,3 % a mediánová 1 %, daň explicitně nezdaňuje změnu ovládající osoby v korporaci, ale až situace, kdy ovládající osoba získává 90 % (80 %) podíl

Identifikace nákladů:

- umožňuje poplatníkům obejít daň vhodným strukturováním převodů. Jedním způsobem je snížení objemu převodu těsně pod zákonným limitem, tj. např. 89% namísto 90 %. Hranice 90 % (80 %) jsou pro poplatníky částečně omezující pouze v těch případech, kdy je záměrem převést 100% podíl. (Majoritní vlastník musí strpět minoritního vlastníka, pokud se chce dani vyhnout). Ovšem pokud se nepřevádí celý podíl, praktický rozdíl mezi nabytím 80 % a 79 % je pouze v daňové povinnosti, tj. pro určitý typ korporací a převodů existuje poměrně snadná cesta, jak se dani vyhnout. Druhým způsobem je rozložení převodů v čase. Potenciální nabyvatel sice hodlá získat 100% podíl v korporaci, ale rozloží jeho pořízení tak, že nejprve nabude podíl nepatrně pod zákonným podílem (např. 89 %) a po uplynutí časové lhůty rozhodné pro posouzení změny nabude zbývajících 11 %
- vyšší administrativní náklady na straně daňových orgánů. Pětileté rozhodné období vyžaduje průběžnou kontrolu, zda ve srovnání se stavem před až 5 lety nedošlo ke změně vlastnické struktury, kterým by vznikla daňová povinnost
- snazší možnost vyhnout se dani založením mateřské korporace v zahraničí ve srovnání s variantou BII
- varianta BI generuje srovnatelné příjmy pro státní rozpočet jako varianta BII za předpokladu nulového přizpůsobení počtu převodů. Jelikož u varianty BI jsou snazší možnosti k obcházení daně než u BII, lze realisticky očekávat, že varianta BI je z rozpočtového hlediska méně výnosná

Varianta BII - Zdanění převodů, kterými dojde ke změně ovládající osoby v korporaci

Daňová povinnost by vznikla pouze v okamžiku, kdy se změní ovládající osoba v korporaci, nebo kdy někdo získá postavení ovládající osoby. Ovládající osoba je standardně definována v § 75 zákona o obchodních korporacích a zahrnuje nejen osobu ovládající korporaci přímo, ale i přes mateřskou společnost. Pokud osoba postupně zvyšuje svůj podíl v korporaci, daňová povinnost vzniká pouze v okamžiku, kdy překročí podíl potřebný pro status ovládající osoby. Při dalším zvyšování podílu již další daňová povinnost nevzniká.

Návrh pamatuje na možnost obcházení daně prostřednictvím mateřské korporace, která vlastní korporaci vlastníci nemovité věci, a za účelem změny reálného vlastníka se převádějí podíly v mateřské korporaci. Zdanění podléhá i převod podílů v mateřské korporaci („ovládající společnost“).

Identifikace přínosů:

- toto vymezení nejpřesněji odpovídá záměru legislativy, tj. zdanit v maximální míře transakce, jimiž se mění reálný vlastník nemovité věci
- obcházení daně je pro poplatníky prohibitivně nákladné. Osoba, která chce být reálným vlastníkem nemovitých věcí v korporaci, by se dani vyhnula pouze tím, že by se vzdala postavení ovládající osoby; tím by ale skokově klesla hodnota jejího podílu
- nižší administrativní náklady na výběr daně díky tomu, že daňová povinnost vzniká jednorázově změnou ovládající osoby. Oproti variantě BI odpadá nutnost průběžné kontroly, zda se během rozhodného období neobměnila vlastnická struktura

Identifikace nákladů:

- takto konstruovaná daň z nabytí nemovitých věcí je, z pohledu osoby kupující podíl v korporaci, daní z nabytí kontrolního podílu (kterým získává postavení ovládající osoby). Získání statusu ovládající osoby je tak zdaněno efektivní daňovou sazbou, která se teoreticky pohybuje v intervalu 0 až 10 % (v závislosti na podílu nemovité věci v korporaci a velikosti celkového podílu po nabytí). Efektivní daňové sazby, odhadnuté na reálných datech, se pohybují v rozpětí od 0 do 7,5 %. Devadesát procent převodů bude zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 %, a polovina převodů bude zatížena sazbou nižší než 1,1 %, a průměrná efektivní daňová sazba je 1,5 %. (Při zdanění všech korporací dle varianty AI.)
- zdanění nabytí kontrolního podílu nevyhnutelně omezí počet akvizic firem a povede k distorzím ve vlastnické struktuře korporací, v nichž nemovité věci představují netriviální část aktiv. Distorze povedou dvěma směry. Některé zájemce o získání kontrolního podílu v korporaci zdanění zcela odradí. Naopak ti zájemci, kteří se rozhodnou získat kontrolní podíl i s daní, budou motivováni k získání vyššího podílu, neboť po získání kontrolního podílu už další daňová povinnost nevzniká a získáním vyššího podílu nabyvatel sníží efektivní daňovou sazbu
- rozložení daňového břemene mezi vlastníky korporace může být pojímáno jako nespravedlivé. Jediným poplatníkem je nabyvatel majoritního podílu. Ostatní vlastníci, kteří získali minoritní podíly, jsou též de facto spoluvlastníky nemovitých věcí v korporaci, ale daň při nabytí podílu neplatí

4.7. Kvantifikace hlavních dopadů zvolené varianty a porovnání variant

Zde jsou prezentovány hlavní principy a závěry analýzy, jejímž cílem bylo odhadnout:

- dodatečné příjmy státního rozpočtu za zvolené varianty AI-BII i pro všechny kombinace alternativních variant
- rozdělení efektivních daňových sazeb z nabytí zdaňovaných podílů v korporacích

Jsou též diskutovány administrativní náklady.

Metodika

Hlavním metodickým problémem byla absence dat o potenciálně zdanitelných převodech podílů v korporacích uvnitř daňového systému, neboť tyto zdanění nepodléhaly.

Analýza proto využívá vzorku databáze společnosti ČEKIA shromažďujícího informace o 117.521 českých firmách z celkového počtu přibližně 320 tisíc českých firem.¹¹ Databáze mimo jiné u každé firmy obsahuje seznam současných i minulých vlastníků s jejich podíly (přibližně 690.000 současných a 850.000 minulých vlastníků), u minulých vlastníků databáze navíc obsahuje i datum prodeje jejich podílů.

Pro varianty BII analýza identifikuje korporace, u kterých došlo v letech 2009 až 2011 ke změně ovládající osoby. Jako změnu ovládající osoby analýza označuje takovou změnu vlastníka, kdy se změní majoritní vlastník korporace nebo kdy se změní jediný vlastník firmy, který disponuje alespoň 40% podílem. Pro varianty BI analýza identifikuje korporace, u kterých během posledních 5 let došlo k obměně vlastníků více než 80 % firmy, a zároveň tyto obměny vlastníků nezadaly za vznik daňové povinnosti v předchozích pěti letech. Data neumožňují dostatečně spolehlivě identifikovat případy, kdy se mění ovládající osoba ovládající osoby zkoumané korporace.

Pro výpočet základu daně je třeba znát hodnotu nemovitých věcí ve firmách, jejichž převody jsou zdaňovány. V údajích o rozvaze firem databáze udává celková aktiva a čistou hodnotu staveb v aktivech. Čistá hodnota staveb se může v důsledku různých faktorů, zejména odpisů, lišit od zjištěné ceny stavby. V drtivé většině případů lze však předpokládat, že čistá hodnota stavby je v důsledku jejích odpisů nižší než cena zjištěná a tedy i daň vypočtená z čisté hodnoty staveb je nižší než daň vypočtená z ceny zjištěné. Databáze též neobsahuje ocenění pozemků. Tyto nedostatky dat vedou k podhodnocení potenciálních daňových příjmů.

Analýza odhaduje příjmy daně z nabytí nemovitých věcí, pokud by tato daň byla vybírána v letech 2009 až 2011, nejprve pro firmy zahrnuté v databázi. Následně je získaný odhad nutné extrapolovat na celou ekonomiku. Databáze je prezentována jako reprezentativní, nicméně nejsou uváděny konkrétní koeficienty pro spolehlivou extrapolaci. Pro extrapolaci jsme použili dvě alternativní konstrukce koeficientů: prvním je podíl počtu firem v ČR k počtu firem v databázi v jednotlivých letech 2009 až 2011. Druhým je podíl celkové hodnoty staveb ve vlastnictví soukromých firem v ČR uváděný ve statistice národních účtů za rok 2009 k celkové hodnotě staveb v databázi v roce 2009. Tyto čtyři koeficienty se pohybují v intervalu 2,72 až 3,04, jsou tedy velmi podobné i přes zcela rozdílné přístupy k jejich konstrukci. Z důvodu konzervativnosti odhadu násobíme daňové příjmy od korporací v databázi při extrapolaci na celou ekonomiku koeficientem 2,7.

Dopady – příjmy rozpočtu – porovnání variant

Níže prezentované tabulky ukazují, jaký by byl výnos daně ve všech čtyřech zvažovaných variantách, kdyby byla 4% daň uvalena na převody firem, které se uskutečnily v letech 2009 až 2011. Jelikož kapitálový trh v tomto období byl zjevně velmi volatilní, potenciální výběr daně výrazně kolísá rok od roku. Skutečný výnos z daně do budoucna bude ovšem nižší, neboť v důsledku zdanění klesne počet zdanitelných převodů. Odhadnout, o kolik v důsledku daně počet převodů klesne, považujeme s dostupnými daty českými daty za prakticky nemožné. (Mechanické použití odhadů ze zahraničí¹² by bylo zcela zavádějící vzhledem ke značně odlišnému kontextu jak samotné daně, tak trhu s vlastnictvím firem.)

Tabulka 4.4

¹¹ Odhady celkového počtu firem v ČR jsou publikovány společností ČEKIA.

¹² Např. Bond, Hawkins, and Klemm: Stamp duty on shares and its effect on share prices, IFS working paper 11/2004.

Varianta AI-BII (Zdanění převodů u všech firem při změně ovládající osoby)**Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč**

rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet daněných prodejů	1 330	1 268	1 295
	hodnota převáděných podílů	424 619 448	406 035 584	467 397 856
	základ daně (hodnota nemovitostí)	116 701 550	90 113 975	150 092 200
	daň z nabytí	4 668 062	3 604 559	6 003 688
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	daň z nabytí	12 603 767	9 732 309	16 209 958

Tabulka 4.5

Varianta AII-BII (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně ovládající osoby)**Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč**

rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	156	124	110
	hodnota převáděných podílů	32 590 402	14 594 555	31 123 030
	základ daně (hodnota nemovitostí)	28 900 725	13 753 695	26 757 175
	daň z nabytí	1 156 029	550 148	1 070 287
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	daň z nabytí	3 121 278	1 485 399	2 889 775

Tabulka 4.6

Varianta AI-BI (Zdanění převodů u všech korporací při změně vlastníků alespoň z 80 % během posledních 5 let)**Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč**

rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	1 586	1 488	1 504
	hodnota převáděných podílů	451 640 672	434 872 992	509 783 904
	základ daně (hodnota nemovitostí)	122 060 700	90 902 125	152 959 225
	daň z nabytí	4 882 428	3 636 085	6 118 369
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	daň z nabytí	13 182 556	9 817 430	16 519 596

Tabulka 4.7

Varianta AII-BI (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně vlastníků alespoň z 80 % během posledních 5 let)

Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč

rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	204	145	130
	hodnota převáděných podílů	35 221 404	15 935 800	31 949 306
	základ daně (hodnota nemovitostí)	30 182 075	13 987 675	27 200 500
	daň z nabytí	1 207 283	559 507	1 088 020
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	daň z nabytí	3 259 664	1 510 669	2 937 654

Daň z nabytí nemovitých věcí uvalená na převody podílů ve všech korporacích (AI) přináší potenciálně velmi vysoké příjmy do státního rozpočtu. Za převody uskutečněné v minulých letech by poplatníci byli zaplatili daň ve výši 9.7 až 16.5 miliardy Kč. I když po zavedení daně by počty zdanitelných převodů klesly, lze zřejmě očekávat rozpočtový efekt okolo 10 miliard Kč, tedy převyšující současné příjmy daně z převodu nemovitostí (7.5 miliardy Kč).

Daň uvalená pouze na převody podílů v nemovitostních korporacích (AII) přináší samozřejmě nižší příjmy do státního rozpočtu. Za převody uskutečněné v minulých letech by poplatníci byli zaplatili daň ve výši 1.5 až 3.3 miliardy Kč.

Mezi zdaněním převodů, kterými se mění ovládající osoba (BII) a převodů, kterými dochází k podstatné změně vlastníků (BI) nejsou velké rozdíly v očekávaných příjmech, a to jak při zdanění všech korporací, tak i při zdanění nemovitostních korporací. U BI jsou mírně vyšší, ale na druhou stranu možnosti obcházení daně jsou u varianty BI výrazně méně nákladné. Náš realistický odhad je, že při zohlednění těchto behaviorálních efektů budou rozpočtové příjmy spíše vyšší u varianty BII.

Důležité upozornění:

Zdanění převodů, spolu se zdaněním vkladů nemovitých věcí do korporací, v podstatě eliminuje „share deals“ s nemovitými věcmi. Místo toho budou firmy prodávat samotné nemovité věci, jejichž prodeje budou zdaněny přímo. Část daňových příjmů, odhadnutých v tabulkách 4.4 - 4.7, přijde do státního rozpočtu ze zdanění prodejů nemovitých věcí a nikoli ze zdanění převodů podílů v korporacích. To se týká zejména převodů podílů v nemovitostních korporacích, které jsou často zakládány ryze účelově. Nemovitostní korporace (varianta AII) jsou podmnožinou všech korporací (AI). Je vcelku možné, že rozpočtový efekt v intervalu 1,5-3,1 miliardy ze zdanění nemovitostních korporací se z valné části projeví ve vyšším výběru daně z prodejů samotných nemovitých věcí, zatímco z převodů podílů v nemovitostních korporacích bude výběr daně malý. Ovšem bez zavedení zdanění převodů podílů, které uzavírá cestu k obcházení daně z převodů nemovitých věcí jako takových, by tento pozitivní rozpočtový efekt nenastal.

Dopady – efektivní daňové sazby

Zdanění převodů způsobí nevyhnutelně distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem. Jako indikátor velikosti těchto distorzí slouží efektivní daňové sazby, které zde odhadujeme. Efektivní daňová sazba udává, jakou část ceny získaného podílu zaplatí kupující na dani z nabytí nemovitých věcí. Zatímco statutární sazba daně je 4 %, efektivní sazba se liší v závislosti na podílu nemovitých věcí v aktivech korporace a na velikosti podílu, který nabyvatel získává. Teoreticky může být v intervalu 0 až 10% (při získání ovládajícího 40% podílu firmy vlastníci ze 100 % nemovitosti). Efektivní daňová sazba bude rovná 4 % právě v případech, kdy nabyvatel kupuje 100 % firmy vlastníci pouze nemovitou věc.

Odhad rozdělení skutečných efektivních daňových sazeb počítá pro každý převod, který identifikujeme jako zdaňovaný v databázi ČEKIA (viz popis výše), podíl zaplacené daně z nabytí nemovitých věcí k hodnotě celkového nabytého podílu. U varianty BI je hodnota podílu počítána jako hodnota čistých aktiv firmy krát výše celkového podílu vlastníků, jejichž změnou došlo k podstatné změně vlastníků. U varianty BII je hodnota podílu počítána jako hodnota čistých aktiv firmy krát výše konečného podílu ovládající osoby.¹³

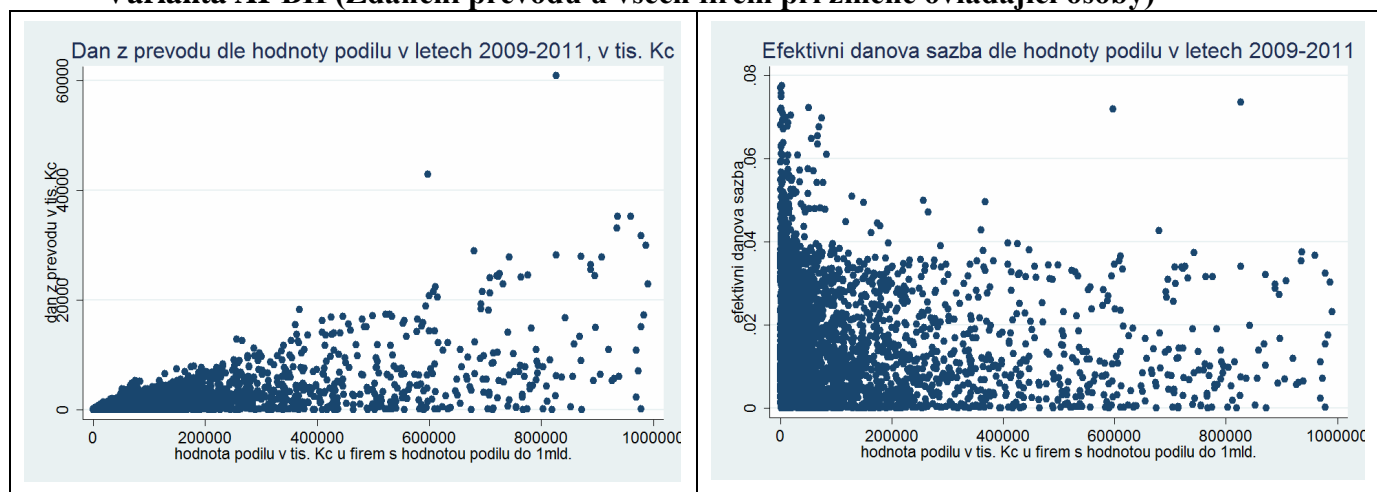
Následující grafy a tabulky udávají pro jednotlivé kombinace variant:

- výši daně jako funkci hodnoty konečného podílu
- efektivní daňovou sazbu jako funkci konečného podílu
- rozdělení efektivních daňových sazeb - decily a průměr

Grafy i tabulky zahrnují všechny změny podílů v databázi ČEKIA v letech 2009-2011, které by podléhaly zdanění podle nového zákona, dle jednotlivých variant.

Graf a tabulka 4.8

Varianta AI-BII (Zdanění převodů u všech firem při změně ovládající osoby)



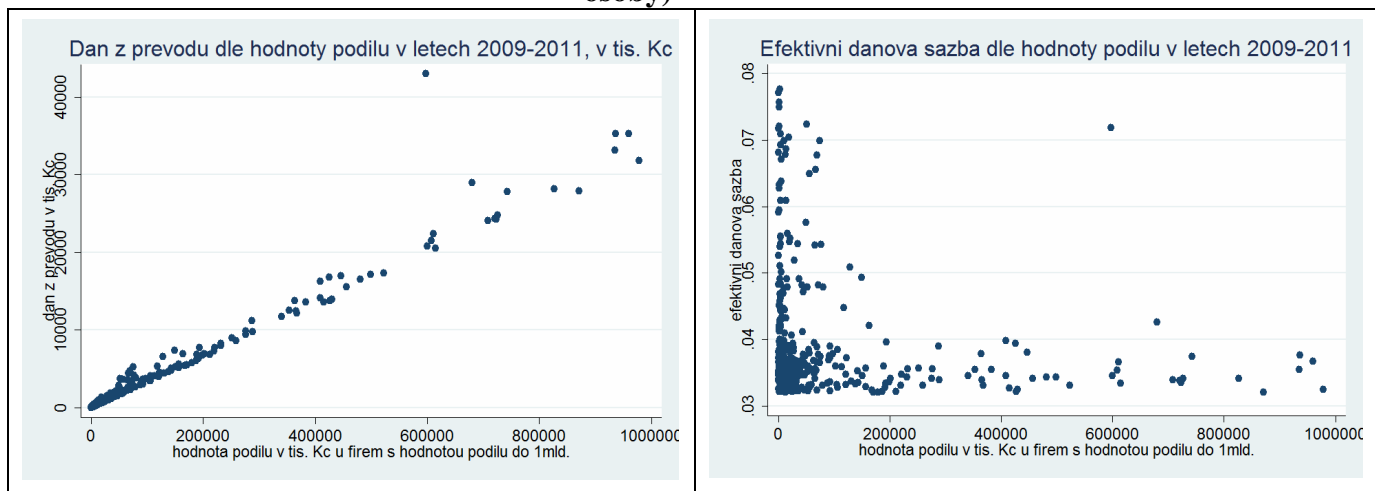
¹³ Tj. pokud nová ovládající osoba původně vlastnila 10% firmy a ovládající osobou se stala nákupem dodatečných 60% firmy, pro výpočet efektivní daňové sazby je použita hodnota konečného podílu ovládající osoby, tj. 70% hodnoty čistých aktiv.

Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr

100 % firem	7,76 %
90 % firem	3,45 %
80 % firem	2,77 %
70 % firem	2,05 %
60 % firem	1,52 %
50 % firem	1,10 %
40 % firem	0,78 %
30 % firem	0,52 %
20 % firem	0,26 %
10 % firem	0,06 %
průměr	1,50 %

Graf a Tabulka 4.9

Varianta AII-BII (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně ovládající osoby)

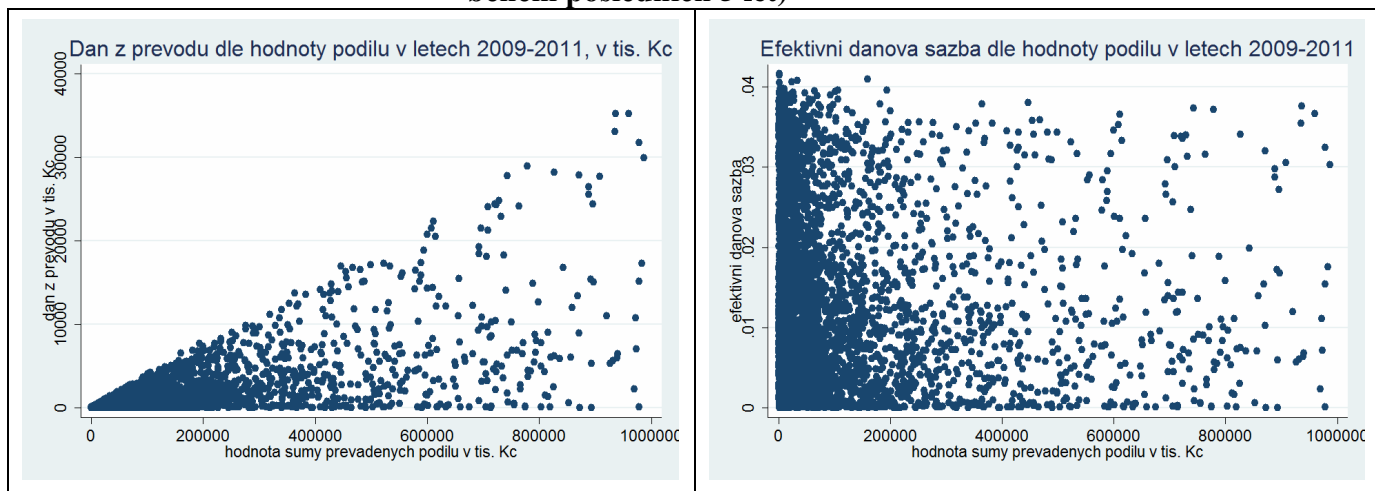


Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr

100 % firem	7,76 %
90 % firem	5,26 %
80 % firem	4,21 %
70 % firem	3,84 %
60 % firem	3,73 %
50 % firem	3,61 %
40% firem	3,52 %
30 % firem	3,45 %
20 % firem	3,36 %
10 % firem	3,28 %
průměr	3,95 %

Graf a Tabulka 4.10

Varianta AI-BI (Zdanění převodů u všech korporací při změně vlastníků alespoň z 80% během posledních 5 let)

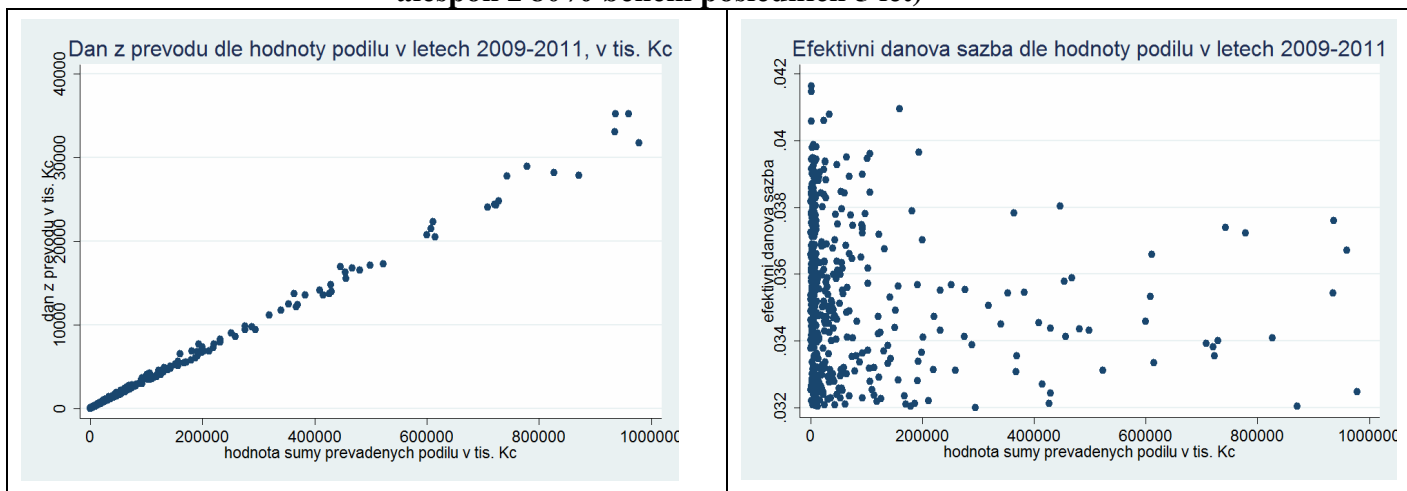


Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr

100 % firem	4,16 %
90 % firem	3,24 %
80 % firem	2,52 %
70 % firem	1,84 %
60 % firem	1,34 %
50 % firem	1,00 %
40 % firem	0,73 %
30 % firem	0,48 %
20 % firem	0,24 %
10 % firem	0,06 %
průměr	1,33 %

Graf a Tabulka 4.11

Varianta AII-BI (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně vlastníků alespoň z 80% během posledních 5 let)



Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr

100 % firem	4,16 %
90 % firem	3,84 %
80 % firem	3,75 %
70 % firem	3,66 %
60 % firem	3,59 %
50 % firem	3,52 %
40 % firem	3,45 %
30 % firem	3,40 %
20 % firem	3,32 %
10 % firem	3,26 %
průměr	3,54 %

U zvolené varianty AI-BII (graf a tabulka 4.8) je průměrná efektivní daňová sazba 1,5 %. Celkem 90 % převodů je zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 % a polovina převodů je zatížena sazbou nižší než 1,1 %. Je to dáno tím, že u většiny firem představují nemovité věci méně než polovinu aktiv a tudíž efektivní sazby se většinou pohybují pod dvěma procenty. Efektivní sazba v průměru mírně klesá s hodnotou podílu. Efektivní daňové sazby jsou mírně nižší, pokud jsou zdaňovány převody, jimiž dochází k podstatné změně vlastníků (AI-BI, graf a tabulka 4.10 ve srovnání s 4.8).

Efektivní daňové sazby jsou v průměru mírně pod 4 % při zdanění nemovitostních korporací (AII-BII a AII-BI), a mají též malý rozptyl (i v dolním decilu jsou nad 3%). Je to logicky dáno vysokým podílem nemovitých věcí v aktivech. Zdanění převodů tak de facto odpovídá zdanění prodeje samotných nemovitých věcí.

Zdanění převodů podílů se promítne i do hodnoty zdaňovaných podílů. Lze předpokládat plnou incidenci daně do kupních cen podílů, obdobně jako u nemovitých věcí. Budoucí prodejci svých podílů ve firmách mohou očekávat ve zvolené variantě AI-BII ceny v průměru o 1,5 % nižší než za nulové varianty. Rozptyl snížení cen odpovídá rozptylu efektivních daňových sazeb (tabulka 4.7).

Dopady – administrativní náklady

Zdanění převodů podílů bude znamenat dodatečné administrativní náklady pro zdaňované korporace i pro finanční úřady. Hlavním nákladem na straně firem budou náklady na vypracování znaleckých posudků ke všem svým nemovitým věcem. U velkých firem se může jednat o posudky ke stovkám nemovitých věcí. Na straně finančních úřadů vzniknou náklady spojené s administrováním několika tisíc zdaňovaných převodů a monitorováním možných daňových úniků (např. převody podílů mateřských firem registrovaných v zahraničí, které dani také podléhají, ale kde se obtížně monitorují).

Kvantifikace nákladů se ukázala jako extrémně problematická. Bohužel se nepodařilo identifikovat studii, kvantifikující náklady na znalecké posudky na úrovni firem při prodejkách, vkladech, a zdanění převodů komerčních nemovitých věcí. V interview s odhadci došlo k upozornění, že posudky u komerčních nemovitých věcí se příliš liší případ od případu. Relevantní ukazatele typu průměrný podíl ceny posudku k ceně komerční nemovité věci se zjistit nepodařilo.

Hrubý rozsah nákladů lze zjistit z počtu zdaněných převodů a hodnoty zdaněných nemovitých věcí. Z tabulky 4.4 vyplývá, že při extrapolaci na celou ekonomiku (koeficientem 2.7) by zdanění podléhalo cca 3500 převodů a hodnota zdaněných nemovitých věcí by byla cca 400 miliard Kč (zvolená varianta AI-BII). Průměrná hodnota nemovitých věcí na zdaněný převod je cca 114 milionů Kč. U obvyklých residenčních nemovitých věcí se náklady na posudek pohybují v řádu 1,5-2,5 promile tržní ceny. U komerčních nemovitých věcí bude tento podíl nižší, ale ne výrazně nižší. Lze zvažovat horní variantu (2 promile) a dolní variantu (0,66 promile). V horní a dolní variantě tak náklady na posudek u průměrného zdaněného převodu činí 225,000 a 75,000 Kč. Při 3500 zdaňovaných převodech tak činí horní odhad celkových nákladů na posudky 787 milionů Kč a dolní odhad 262 milionů Kč. Administrativní náklady tak budou činit přibližně 2,6-7,8% samotného výběru daně. Jedná se o hrubý odhad, ale dává alespoň řádovou představu. Každopádně administrativní náklady firem na posudky k novému zdanění převodů převýší úsporu domácností na posudky při prodeji rodinných domů a bytů.

Při zdanění nemovitostních korporací (AII) jsou administrativní náklady nižší díky prostému faktu, že dani podléhá řádově méně převodů (v roce 2011 by to bylo cca 300

převodů). Hodnota nemovitých věcí na převod je ovšem více než dvojnásobná - cca 245 milionů na převod. Použití stejné úvahy jako v předchozím odstavci dává hrubý odhad nákladů na posudky: horní hranice 145 milionů Kč a dolní hranice 48 milionů Kč. Úspora nákladů domácností tak zřejmě převyšuje nárůst nákladů u korporací.

Je třeba upozornit i na důležitý zdroj úspory administrativních nákladů: kombinace zdanění vkladů do korporací a převodů podílů výrazně zredukuje praktiky „share deals“ a místo toho budou prodávány samotné nemovité věci. Uspoří se tak náklady spojené se založením a udržováním zcela účelových korporací. Z ekonomického pohledu jsou tyto náklady na obcházení daně čistou ztrátou. Z důvodu nedostatečných vstupních dat je prakticky nemožné tuto nákladovou úsporu na straně poplatníků kvantifikovat.

4.8. Vyhodnocení variant a výběr nejvhodnějšího řešení

V původně zpracované RIA před vnějším připomínkovým řízením byla předkladatelem ohledně vymezení zdaňovaných korporací vybrána varianta AI. Hlavními důvody byla jednoznačnost, pokud jde o definici předmětu daně a potenciální soudní spory, široký daňový základ, a výrazně vyšší příjmy do státního rozpočtu. Ohledně vymezení zdaňovaných převodů byla vybrána varianta BII. Hlavním důvodem byly efektivnější možnosti daňové kontroly u zdaňovaných transakcí a omezenější příležitosti k obcházení daně či nelegálním daňovým únikům. Zvolená kombinace AI-BII byla od počátku preferována před variantou nulovou vzhledem k tomu, že efektivně řeší problémy daňových dopadů u „share deals“, výrazně rozšiřuje předmět daně na všechny reálné změny vlastníků nemovitých věcí a vede k výraznému zvýšení příjmů do státního rozpočtu.

V rámci vnějšího připomínkového řízení bylo uplatněno několik zásadních připomínek proti zdaňování převodů obchodních podílů v obchodních korporacích (resp. změny ovládající osoby v obchodních korporacích).

Zásadní připomínky k navrhované úpravě uplatnilo Ministerstvo dopravy ČR, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz průmyslu a dopravy ČR, Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR a Univerzita Karlova.

Hlavní argumenty uvedených připomínkových míst proti návrhu na zdanění případů, kdy dojde ke změně ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této obchodní korporace nemovitá věc nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc daní z nabytí nemovitých věcí, jsou tyto:

1. podle stávající právní úpravy je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod či přechod vlastnictví k nemovitostem a rozhodující tedy je translace vlastnického práva mezi dosavadním a novým vlastníkem. Ziskáním postavení ovládající osoby je sice vykonáván určitý vliv na ovládanou osobu, avšak subjekt vlastnictví je stále též a k jeho změně nedojde.
2. zdanění převodů podílů na obchodní společnosti v případě, je-li v majetku společnosti nemovitost, by přineslo nejen výkladové problémy a zvýšené administrativní náklady, ale výrazně by zkomplikovalo a zdražilo převody obchodních podílů. Před sjednáním ceny za obchodní podíl by bylo nutno stanovit znaleckou cenu nemovitosti, a tu následně promítnout do ceny obchodního podílu. V případě převodu obchodního podílu na společnosti nedochází ke změně vlastníka nemovité věci, neboť ta zůstává stále ve vlastnictví společnosti.
3. nepřijatelnost návrhu spočívá i v tom, že zdanění by měl podléhat převod obchodního podílu na společnosti, v jejímž vlastnictví je byť jediná nemovitost zanedbatelné

hodnoty. To znamená, že zdanění by dopadalo na jakoukoliv společnost, která má v majetku nemovitou věc.

4. navržené řešení zásadním způsobem zkomplikuje podnikatelské prostředí a přinese značné množství výkladových problémů. Příkladem může být již sama definice situace, kdy se mění ovládající osoba. V případě prodeje 100 % podílu ve společnosti problém nenastane, ale určit, kdy dochází ke změně ovládající osoby, může být v některých případech komplikované a nejednoznačné.
5. nabude-li někdo postavení ovládající osoby, obvykle se tak bude dít na základě smluvního ujednání, které však většinou bude pokrývat celý např. společenský či družstevní podíl, popř. akcie, jež jsou peněžním vyjádřením hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu akciové společnosti. Obchodní korporace však může být ve velmi špatné „kondici“ a jen stěží lze považovat za únosné, aby subjekt v pozici ovládající osoby byl zákonem nucen stanovovat nabývací hodnotu bez přihlídnutí k již zmíněné „kondici“ obchodní korporace.
6. v praxi by mohly nastat situace (např. v kombinaci s vklady do obchodní korporace), kdy by v důsledku navrhovaného řešení mohlo dojít k násobnému zdanění danou daní, což by bylo v rozporu s ústavními principy zdanění.
7. při převodu podílu bude vždy nutné určit základ daně, a to i v případě, kdy společnost má zcela zanedbatelné množství nemovitostí. Před oceněním nemovitostí nebude možné stanovit cenu za převod obchodního podílu, a to bez ohledu na to, zda bude nakonec obchodní podíl převeden. Pokud půjde o společnost s množstvím nemovitostí (i když například z hlediska aktiv společnosti půjde o zanedbatelnou částku), bude z hlediska nákladů a náročnosti stanovení základu daně převod podílu téměř nerealizovatelný.
8. navržené řešení je v rozporu s principem vycházejícím z osvobození od daně z příjmů z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti.
9. navržené zdanění je nekonceptní, může v praxi dopadat na další typy transakcí a prodeje podílů, kde nebylo záměrem se dani vyhnout. Navíc, pokud by měla být daň vybírána dle sídla společnosti, bude tato úprava znamenat podporu pro účelové společnosti registrované v zahraničí, zejména v některém z daňových rájů.
10. pokud by i přes principiální nesouhlas některých připomínkových míst na vypuštění zdaňování převodů obchodních podílů měl převod obchodních podílů podléhat dani z nabytí nemovitých věcí, jako variantní řešení by mohl být postup, kdy od daně z nabytí nemovitých věcí by byly osvobozeny ty případy převodů obchodních podílů, které jsou dle současné právní úpravy osvobozeny od daně z příjmů. I v tomto případě by pak měla tato varianta dopadat pouze na obchodní korporace, u kterých je převážná část jejich majetku tvořena nemovitostmi, např. ve výši 80% celkové hodnoty aktiv, přičemž hranice by měla být stanovena obecně z hlediska poměru účetních vstupních cen majetku bez zohlednění oprávek a opravných položek. Vzhledem k současné situaci na trhu nemovitostí by však poplatník měl mít možnost (nikoliv povinnost) stanovené kritérium vypočítat také na základě vyhláskových či reálných cen nemovitostí a ostatních aktiv.
11. účelem navrhovaného ustanovení je postižení též takových převodů, kdy dochází ke změně ovládající osoby ve druhém stupni, tj. mění se společník mateřské společnosti, pokud má mateřská společnost v majetku dceřinou společnost, jež vlastní nemovitý majetek. Problémy nastanou při vymáhání daně v případě, že ke změně společníka mateřské společnosti dojde v zahraničí (a to s ještě většími komplikacemi, pokud by

měla být poplatníkem ovládající osoba se sídlem mimo EU) a je ke zvážení, zda je navrhované ustanovení praktické a zda náklady na vymožení takové daně by nepřesáhly její výnos.

12. nová právní úprava povede ke zhoršení již tak špatné situace na realitním trhu v ČR a k negativním dopadům spočívajícím v omezení zahraničních investic do realitního trhu v ČR.
13. úprava způsobí zvýšené administrativní náklady a výkladové problémy, neboť dopad zdanění na jakoukoliv společnost, která má v majetku nemovitou věc, rozhodně nezjednodušuje a nepodporuje podnikatelské prostředí. Příkladem může být definice situace, kdy se mění ovládající osoba.
14. v případě převodů obchodních podílů bude zdaňována celá hodnota předmětné nemovité věci i při nepatrné změně obchodního podílu, a to i opakovaně.

Na základě zásadních připomínek shora uvedených připomínkových míst Ministerstvo financí od návrhu na zdanění změny ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této korporace nemovitá věc nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc daní z nabytí nemovitých věcí, ustoupilo. Z vypracovaných variant řešení, kdy byla původně preferována varianta v kombinaci AI-BII, byla následně vybrána jako nejvhodnější řešení Varianta I nulová, kdy převody podílů v obchodních korporacích dani z nabytí nemovitých věcí nepodléhají. Důvody pro výběr Varianty I nulové jsou uvedeny shora.

5. Zdaňování vkladů do obchodních korporací

5.1. Definice problému

Osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností bylo původně (začátkem 90. let minulého století) v zákoně přijato s cílem vytvořit podmínky pro zakládání obchodních společností nebo družstev a pro zahájení jejich podnikatelské činnosti. Uvedený cíl je již v současnosti překonán.

Využívání tohoto ustanovení o osvobození umožnilo v průběhu doby legální obcházení daně, neboť pro jeho přiznání stačilo po zákonem stanovenou dobu 5 let zachování minimální účasti ve společnosti.

Aplikace tohoto osvobození současně znamená pro správce daně značnou administrativní náročnost, neboť správci daně ověřují splnění podmínek pro přiznání osvobození, tj. zda se jedná o vklad do základního kapitálu společnosti nebo družstva a zda účast společníka nebo člena družstva trvala po zákonem stanovenou dobu.

5.2. Popis současného stavu

Podle původního ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je od daně z převodu nemovitostí osvobozen vklad do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva se sídlem na území České republiky, jiného státu Evropské unie, Norska a Islandu za podmínky, že účast společníka či člena družstva v právnické osobě trvala nejméně po dobu 5 let.

S účinností od 1. 1. 2015 bylo výše uvedené osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací zrušeno a bylo ponecháno pouze na případy

převodů vlastnictví k nemovitým věcem mezi územními samosprávnými celky a obchodními společnostmi nebo družstvy, je-li územní samosprávný celek jejich společníkem nebo členem. K této změně došlo zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM).

Vzhledem k tomu, že tato již schválená změna je převzata do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s předpokládanou účinností od 1. 1. 2014, došlo by tak fakticky k účinnosti této změny již od 1. 1. 2014.

5.3. Identifikace dotčených subjektů

- obchodní korporace, do jejichž základního kapitálu jsou vkládány nemovité věci
- územní finanční orgány

5.4. Popis cílového stavu

Cílem nového zákona je dále již neosvobozovat od daně z nabytí nemovitých věcí vklady nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních společností a družstev s výjimkou právnických osob, zřizovaných Českou republikou, jiným státem, je-li zachována vzájemnost nebo územními samosprávnými celky, za předpokladu, že Česká republika nebo jiný stát anebo územní samosprávný celek je zřizovatelem nebo jediným členem této právnické osoby.

Tohoto cíle bude dosaženo zčásti převzetím úpravy již schválené v zákoně č. 458/2001 Sb., tak jak je výše uvedeno.

5.5. Zhodnocení rizika

Při přípravě zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je nezbytné respektovat vůli zákonodárců v Parlamentu ČR včetně prezidenta ČR a převzít tuto již schválenou úpravu do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Pokud by nedošlo k převzetí této již schválené úpravy, nadále by docházelo k obcházení daně z nabytí nemovitých věcí při změně jejího vlastníka, k níž nepochybně dochází při vkladu nemovité věci do základního kapitálu obchodní společnosti.

5.6. Návrh variant řešení

Varianta I nulová – zachování současného stavu

Varianta II - nový zákon - převzetí již schválené úpravy v zákoně č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Varianta I nulová

Tato varianta představuje zachování současného stavu a nepřináší v oblasti osvobození od daně z převodu nemovitostí žádné změny.

Klady:

- žádné

Zápory:

- v zákoně bude i nadále zachováno osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstev, u něhož prověřování splnění podmínek představuje pro správce daně značnou administrativní náročnost
- náročnost u zahraničních právnických osob je ještě vyšší, neboť vklady do těchto osob jsou upraveny právními řády cizích států (podle sídla právnické osoby), nikoliv právním řádem České republiky
- ustanovení je využíváno k legálnímu obcházení daně z převodu nemovitostí

Varianta II

Bude převzata úprava již schválená v zákoně č. 458/2011 Sb., jak je výše uvedeno, přičemž osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případě vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací bude zúženo pouze na případy převodů vlastnictví k nemovitým věcem na právnické osoby, pokud nabývají vlastnické právo k nemovité věci z majetku České republiky, jiného státu, je-li zachována vzájemnost, nebo územního samosprávného celku a je-li Česká republika, jiný stát nebo územní samosprávný celek jejich zřizovatelem nebo jediným členem.

Klady:

- dojde k částečnému odstranění administrativní zátěže, která pro správce daně plyne z aplikace ustanovení o osvobození od daně z převodu nemovitostí u vkladů do obchodních společností a družstev
- úprava osvobození bude znamenat podstatné zjednodušení zákona
- v oblasti správy daně umožní zrušit speciální ustanovení o splatnosti daně v případech, kdy dojde k zániku osvobození v důsledku porušení podmínek (zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo člena v družstvu)
- změna bude znamenat zvýšení příjmů státního rozpočtu

Zápory:

- žádné

5.7. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Zdanění vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací má dopady do státního rozpočtu. V letech 2009, 2010, a 2011 činila celková výše osvobozené daně v jednotlivých letech 491, 778 a 482 milionů Kč.

5.8. Návrh řešení

5.8.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací bylo schváleno zákonem č. 458/2011 Sb. Tato úprava má být do nového zákona převzata. Před vnějším připomínkovým řízením byl učiněn závěr, že nelze volit jinou variantu než je Varianta II.

Podle této varianty je osvobození vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací omezeno pouze na případy převodů vlastnictví k nemovitým věcem na právnické osoby, pokud nabývají vlastnické právo k nemovité věci z majetku České republiky, jiného státu, je-li zachována vzájemnost, nebo územního samosprávného celku a je-li Česká republika, jiný stát nebo územní samosprávný celek jejich zřizovatelem nebo jediným členem.

Hlavní důvod byl shledán ve zjednodušení zákona, snížení administrativní náročnosti pro správce daně a zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Úřad vlády ČR, odbor kompatibility, uplatnil ve vnějším připomínkovém řízení zásadní připomínku k úpravě tohoto osvobození.

V připomínce je namítáno zejména:

- navrhovanou úpravou dochází k osvobození právnických osob s výlučnou majetkovou účastí státu nebo územních samosprávných celků od daně z nabytí nemovitých věcí. Úprava se může dostat do kolize s úpravou EU v oblasti veřejných podpor, neboť i daňové zvýhodnění je možno chápat jako veřejnou podporu, a ve vztahu k některým soutěžitelům tak může být diskriminační (C-169/08 *Regione Sardegna*).

Čl. 107 odst. 1 SFEU stanoví definiční znaky veřejné podpory takto: podpora je poskytnuta státem nebo ze státních prostředků, zvýhodňuje určité podniky nebo odvětví podnikání, ovlivňuje obchod mezi členskými státy a narušuje či je schopna narušit hospodářskou soutěž. Tyto znaky může navrhovaná úprava naplnit, např. zvýhodní-li se zdravotnické zařízení zřízené státem oproti soukromému zdravotnickému zařízení. Právo EU přitom považuje veřejné podpory obecně za nežádoucí a neslučitelné s vnitřním trhem, jsou proto obecně zakázány. Jejich použití je možné pouze v případech, kdy lze situaci podřadit pod některou z výjimek či kdy dojde k notifikaci a schválení podpory Evropskou komisí.

Problematika byla následně konzultována s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, z jehož stanoviska vyplývá, že navrhované osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí rovněž považuje za poskytnutí podpory příslušnému subjektu, vykonává-li ekonomickou činnost, a vede k naplnění druhého pojmového znaku veřejné podpory.

Na základě výše uvedených připomínek byla v návrhu zákona provedena úprava, na základě níž bude osvobození od daně aplikováno pouze v případech, kdy se nebude jednat o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle právních předpisů Evropské unie.

4. Celkové zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaného zákona

V původním návrhu nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí se předpokládala oproti dnešnímu stavu změna pěti samostatných aspektů dnešní daně z převodu nemovitostí. Náklady a přínosy u jednotlivých aspektů byly detailně diskutovány výše.

Původně bylo předpokládáno shrnutí ekonomických dopadů zákona jako celku.

1. podstatný význam byl přikládán především ekonomickým dopadům zákona souvisejícím s návrhem na zdanění změn ovládajících osob v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci, přičemž se jednalo o:

- zvýšení příjmů státního rozpočtu o přibližně 10 miliard Kč, přičemž na tomto nárůstu by se primárně podílelo právě zavedení zdanění převodů podílů – změn ovládajících osob – v obchodních korporacích
- převody obchodních podílů nebo akcií společnosti, která vlastní nemovitosti - takzvaný „share deal“ představují administrativní náklady, které dnes poplatníci vynakládají na založení účelových korporací
- návrh nové úpravy předpokládal nárůst administrativních nákladů korporací spojených se zdaněním převodů podílů. Odhady těchto nákladů se pohybují v intervalu 262-787 milionů Kč
- zdanění nabytí postavení ovládající osoby v korporacích vlastnicích nemovité věci efektivní daňovou sazbou v průměrné výši 1,5%

V důsledku vypuštění úpravy zdanění změn ovládajících osob v obchodních korporacích z návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí však nelze s uvedenými ekonomickými dopady počítat.

2. ostatní aspekty zákona než shora uvedené mají pozitivní i negativní dopady na rozpočet, ale mají kvantitativně o řád nižší význam

- úspora administrativních nákladů drobných daňových poplatníků, zejména domácností, při prodeji rodinných domů, bytů, drobných rekreačních nemovitostí apod. Dolní odhad této úspory je minimálně 115 milionů Kč ročně v důsledku odbourání povinnosti předkládat znalecké posudky u těchto nejčastěji převáděných nemovitých věcí; skutečná úspora bude pravděpodobně výrazně vyšší, neboť zahrne i úspory z dalších administrativních zjednodušení
- určité riziko představuje snížení výběru daně v důsledku porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou. V případech, kdy srovnávací daňová hodnota je nižší nebo rovna sjednané ceně, zůstává základem daně sjednaná cena. Pokud srovnávací daňová hodnota převyšuje sjednanou cenu, bude základem daně tato srovnávací daňová hodnota (tj. 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny). To bude představovat určité snížení základu daně oproti dnešnímu stavu, kdy je základ daně určován na základě porovnání ceny sjednané a celé ceny zjištěné (100%), přičemž základem daně je cena, která je vyšší

5. Implementace, vynuocování a přezkum účinnosti zákona

Navrhované změny budou provedeny formou vydání nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

Předpokládaná účinnost nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je 1. 1. 2014. K tomuto datu by také měla nabýt účinnosti novela zákona o daních z příjmů, do něhož by měla být transformována daň dědická a daň darovací, které jsou stejně jako daň z převodu nemovitostí upraveny zákonem č. 357/1992 Sb. Současně dojde ke zrušení tohoto zákona.

Úprava navrhovaná v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí není spojena s potřebou žádného speciálního zavádění, neboť se nejedná o novou daň, ale pouze o nahrazení a změnu

názvu daně z převodu nemovitostí, která je součástí daňové soustavy České republiky již od roku 1993 a od této doby je tato daň územními finančními orgány vybírána a spravována.

Původně se předpokládalo, že s ohledem na to, že nově měly být předmětem daně převody podílů v obchodních korporacích, resp. změna ovládající osoby v obchodní korporaci, je-li v majetku korporace nemovitá věc, toto zdanění mělo znamenat nemalé dodatečné administrativní náklady pro zdaňované korporace i pro finanční úřady. Předpokládalo se, že na straně finančních úřadů vzniknou náklady na administrování několika tisíc zdaňovaných převodů a na sledování možných daňových úniků, kdy se počítalo, že půjde zhruba o cca 3500 převodů ročně a u velkých korporací by šlo o komplikovanou problematiku. Současně však tyto náklady měly být částečně kompenzovány snížením zatížení správce daně v souvislosti se zrušením osvobození vkladů do obchodních korporací, protože správce daně již nebude muset v jednotlivých případech prověřovat splnění podmínek pro osvobození, tj. především zda trvá účast vkladatele (poplatníka) v obchodní korporaci po dobu pěti let od vkladu. Celkové náklady správce daně vzniklé v důsledku zdaňování převodů obchodních podílů měly být částečně kompenzovány také v důsledku některých úprav v zákoně, které jsou snížením nákladů motivovány, např. zánik institutu ručitele, solidarita manželů jako poplatníků daně nebo nová úprava osvobození prvních nabytí nemovitých věcí sloužících k bydlení. Po projednání návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve vnitřním připomínkovém řízení lze konstatovat, že daňová správa nepočítá s nárůstem počtu úředních osob správce daně. Důsledkem připravované transformace daně dědické a daně darovací pod daň z příjmů bude zařazení dosavadních správců daně dědické a daně darovací na správu daně z nabytí nemovitých věcí; současně se počítá s úzkou spoluprací s pracovníky daňové kontroly za účelem zefektivnění správy daně. Případný mírný nárůst prací v souvislosti s novou úpravou daně z nabytí nemovitých věcí pokryje daňová správa z vlastních zdrojů.

S ohledem na to, že návrh právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí po projednání ve vnějším připomínkovém řízení nepočítá již se zdaněním převodů podílů v obchodních korporacích, není třeba již nyní uvažovat ani se zvýšenými administrativními náklady, které by jinak vznikly v souvislosti s tímto zdaněním jak u poplatníků, tak i u správců daně.

Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné orgány finanční správy v souladu se zákonem č. 456/2011 Sb., ve znění zákona č. 458/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který nabývá účinnosti k 1. 1. 2013.

Účinnost přijatých změn obsažených v nové právní úpravě bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správce daně.

Konzultace

CERGE-EI, Národohospodářský ústav AV ČR, v.v.i.

věcné odbory Ministerstva financí

GFŘ

ČÚZK

Ministerstvo spravedlnosti

Ministerstvo pro místní rozvoj

Legislativa vlády

Kontakty

Osoby, které zpracovaly závěrečnou zprávu (RIA):

RIA byla zčásti vypracována na základě studie autorů Libor Dušek a Jiří Šatava CERGE-EI, IDEA CERGE-EI - Projekt Národohospodářského ústavu AV ČR, v.v.i.

JUDr. Ludmila Nigutová
Ministerstvo financí
tel.257042659
e-mail:Ludmila.Nigutova@mfcz.cz

JUDr. Zdeňka Tesařová
Ministerstvo financí
tel.257044453
e-mail:Zdenka.Tesarova@mfcz.cz