



Sp. zn. 3956/2019/VOP/MHU Vážený pan A.
Č. j. KVOP-35207/2019
Datum 13. srpna 2019

Vážený pane A.,

navazuji na naši telefonickou komunikaci a Váš podnět týkající se daňové optimalizace převodu vlastnických práv města Z. k městským bytům vybudovaným ze soukromých fondů za přispění dotací Státního fondu rozvoje bydlení a města Z.

Předesílám, že mým úkolem je ochrana osob před nezákonným nebo jinak nesprávným postupem úřadů nebo jiných institucí při výkonu státní správy, pokud se nedomohly ochrany samy.¹ Standardně tedy vstupuji do jednání finančních úřadů spočívajícího ve vyměření daně tehdy, kdy se stěžovatel neúspěšně odvolá proti platebnímu výměru. Poskytování právního poradenství přitom náleží advokátům a daňovým poradcům. Pro bližší informace prosím nahlédněte do informačního materiálu *Právní pomoc*. K vyhledání advokáta můžete využít [tohoto seznamu](#) České advokátní komory, k vyhledání daňového poradce pak [tohoto seznamu](#) Komory daňových poradců. Advokáti i daňoví poradci jsou povinně pojištěni na odpovědnost za škodu způsobenou radou.

Do mé působnosti rovněž nespadá postup samosprávy. Nemohu tedy řešit to, jak město Z nakládá se svým majetkem nebo plní své závazky. Sem spadá i otázka požadavků města na cenu převodu, jeho formu nebo případných podmínek.²

Mohu se proto k Vaší kauze vyjádřit pouze omezeně.

Shrnutí skutkového stavu a relevantní daňově-právní skutečnosti

Ve svém podání popisujete dotační schéma vytvořené městem Z za účelem výstavby bytů na ulicích X a Y ve městě Z. Vámi popsána schémata umožnila výstavbu bytů za výrazného přispění státních zdrojů, jejichž souhrnný poměr³ vůči soukromému kapitálu vyjádřený procenty byl zhruba 40 % veřejných zdrojů ku 60 % privátních zdrojů (47,7 % veřejných zdrojů ku 52,3 % privátních zdrojů **při započtení nákladů** na zbudování infrastruktury **bez zohlednění ceny pozemku**). Při zohlednění ceny pozemků by patrně veřejné zdroje ty privátní převýšily, nicméně přesná čísla nejsou součástí Vašeho podání.

1 Viz ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.

2 Viz ustanovení § 1 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv a *contrario*.

3 Situace se u jednotlivých družstevníků bude lišit podle poměru vloženého kapitálu a konkrétního způsobu realizace výstavby a jejího financování.

Pro potenciální družstevníky se tak nabízela možnost, pokud by ve výsledku došlo k bezplatnému převodu vlastnických práv městem, získat byt za polovinu nákladů na jeho zbudování, a to ještě s odhlédnutím od ceny pozemku. Určitou nejistotu do tohoto schématu vnáší změny daňové legislativy, nicméně ne všechny legislativní změny, jež v relevantní úpravě nastaly, byly v neprospěch družstevníků.

Vámi zmiňované nařízení vlády č. 209/2013 Sb.⁴ umožňovalo významně zkrátit vazací lhůtu dotačních smluv. Dodávám, že této možnosti šlo obecně využít pouze do novelizace tohoto nařízení, s účinností od 1. dubna 2016 se vztahuje pouze na dotační smlouvy Státního fondu rozvoje bydlení uzavřené v souvislosti s výstavbou bytů pro osoby postižené povodněmi v roce 2002.⁵

Z příložených dokumentů je patrné, že 51% podílová účast města byla nutná pro získání dotace. Město je proto v současnosti vlastníkem 51 % jednotlivých bytových domů, jak je zapsáno v katastru nemovitostí.

Ve vztahu k nabyvatelům podílu v družstvu v pozdější době je třeba vždy přihlídnout k tomu, s kým nabyvatel uzavřel smlouvu. Obávám se však, že ve vazací době nemohlo dojít k převodu vlastnických práv města, aniž došlo k porušení podmínek dotační smlouvy, proto dovozují, že noví družstevníci mohli nabýt pouze podíl v družstvu. Družstevníci, kteří nabyli své podíly za „tržní cenu“, by rovněž měli být v základu posuzováni pouze jako vlastníci 49% podílu. Ta část, o kterou svůj podíl „přeplatili“ by se stále měla nacházet v dispozici družstva a tedy by mělo být možné ji použít na případnou úhradu daně.

K posouzení převodu podílu města za 1 Kč

V jednom z příložených dopisů navrhuje družstvo zastupitelstvu města, aby družstvu převedlo podíl města za jednu korunu, s cílem vyhnout se tak daňové povinnosti.⁶
Domnívám se však, že takový postup není možný.

Dřívější daň darovací byla (spolu např. s daní dědickou, jež však byla prostřednictvím osvobození efektivně zrušena) v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku zahrnuta do zákona o daních z příjmů^{7,8} **Obecné pravidlo je, že veškeré bezúplatné příjmy**

4 Nařízení vlády č. 209/2013 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády v oblasti použití prostředků Státního fondu rozvoje bydlení.

5 Viz nařízení vlády č. 78/2016 Sb. kterým se mění nařízení vlády č. 284/2011 Sb., o podmínkách poskytnutí a použití finančních prostředků Státního fondu rozvoje bydlení formou úvěru na podporu výstavby nájemních bytů na území České republiky, ve znění nařízení vlády č. 268/2012 Sb., a ruší některá nařízení vlády.

6 Viz „Žádost k vypořádání spoluvlastnického podílu“ ze dne 21. března 2016.

7 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

8 Viz zákon č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. V podrobnostech odkazují na důvodovou zprávu k němu, zejména k bodu 23 (§ 4a ZDP), obdobně rovněž komentář k bodu 250 (§ 19a ZDP).

se daní.⁹ Z tohoto pravidla existuje početná řádka výjimek, které zakotvují osvobození bezúplatného příjmu.

Rozdílně jsou formulovány výjimky pro osoby právnické a osoby fyzické.¹⁰ Na nabytí daru od města ve Vámi popsaném případě však **nedopadá žádné z osvobození bezúplatných příjmů**, ani pro osoby fyzické (kdyby byly nabyvateli přímo družstevníci), ani pro osoby právnické (bylo-li by nabyvatelem družstvo). **Účelem** zákonodárce **bylo takové bezúplatné příjmy zdanit.**¹¹

Družstvem navrhované řešení je změnit charakter příjmu z bezúplatného na úplatný tím, že podíl bude převeden za jednu korunu (vedlejším důsledkem čehož je zatížení daní z nabytí nemovitých věcí). Jinými slovy jde o jednání, jehož výhradním cílem je minimalizace daňové povinnosti. Takové jednání je ve zcela přímém rozporu s ustanovením § 8 odst. 4 daňového řádu, které zakotvuje obecný princip zákazu zneužití práva. *„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*

Vzhledem k tomu, že „prodej“ za jednu korunu má jediný cíl, a to nepřipustnou minimalizaci daňové povinnosti, **mám za to, že existuje vysoké riziko, že správce daně takové jednání kvalifikuje jako zneužití práva a nepřihlédne k němu.**

Má-li se jednat o reálný úplatný převod, pak by převodní cena musela v zásadě odpovídat nabývanému podílu a spravedlivě reflektovat cenu, kterou s přihlédnutím k okolnostem tento podíl má. Proto nemohu vyloučit, že by bylo možné podíl města v družstvu úplatně převést levně, nicméně má-li tento úplatný převod vyvolávat účinky pro daňové řízení, pak **nesmí jeho převažujícím účelem být získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.**

Vzhledem **k nutnému zohlednění výše úplaty** v nákladnosti takového řešení pro jednotlivce pak **samotná daňová výhodnost nebude představovat dostatečně velkou výhodu.** Dodávám, že tím spíše by takový postup neměl být efektivní v případě převodu pozemků, které jsou plně ve vlastnictví města.

K výši daně z nabytí nemovitých věcí

Dovolím si rovněž korigovat právní názor vyslovený doktorem B. v dopisu ze dne 21. března 2016 ohledně výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí. V případě, že by došlo k reálnému úplatnému převodu, tak by se daň z nabytí nemovitých věcí počítala

9 Viz ustanovení § 10 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů a ustanovení § 18 odst. 1 a 23 odst. 3 písm. a) bodu 14 téhož.

10 Srov. ustanovení § 4a zákona o daních z příjmů s ustanovením § 19b téhož.

11 Viz již dříve odkazovaná důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb.

následovně. Základem daně je tzv. nabývací hodnota snížená o uznatelné výdaje. Sazba daně činí 4 %.¹² **Mechanismus určení nabývací hodnoty lze znázornit následovně:**

- Nabývací hodnota
 - Sjednaná cena (= cena uvedená v kupní smlouvě)
 - Srovnávací daňová hodnota (lze zvolit ze dvou způsobů jejího určení)
 - 75 % směrné hodnoty (určí finanční úřad)
 - 100 % zjištěné ceny (určí znalec)

Nabývací hodnota se zpravidla určí tak, že je vybrána **vyšší ze dvojice hodnot sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty**.¹³ Srovnávací daňová hodnota obecně činí buď 100 % zjištěné ceny, nebo 75 % směrné hodnoty.¹⁴ Je na zvážení nabyvatele, zda vycházet **ze směrné hodnoty**, anebo využijete **zjištěné ceny**.

Výpočet směrné hodnoty provádí finanční úřad na základě doložených údajů. Prakticky to znamená, že je třeba řádně vyplnit příslušné formuláře. Orientačně si každý může vypočítat směrnou hodnotu pomocí [této kalkulačky](#).

Výpočet zjištěné ceny zajišťuje znalec, který zpracuje znalecký posudek podle předpisů¹⁵ sloužících k oceňování majetku. Zjištěná cena proto **není** tím samým, co odhad **tržní hodnoty nemovitosti**. Výdaje na vypracování znaleckého posudku lze odečíst od nabývací hodnoty pro určení základu daně.¹⁶

Pokud si nabyvatel sám nezvolí, zda použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu, finanční úřad jej vyzve k dodání znaleckého posudku (tj. cena zjištěná).

Z výše uvedeného vyplývá, že i tehdy, pokud by byla nabývací hodnota nemovitosti minimální, pak se bude daň vypočítávat ze srovnávací daňové hodnoty, **daň tedy nebude ve výši 0 Kč, jak uvádí družstvo ve svém dopisu z března 2016.**

K rozdílnosti právní úpravy

Tvrzení družstva, že dřívější daňová sazba byla ve výši 4 %, není správné. Odkazujete totiž na „polohistorickou“ sazbu daně z převodu nemovitých věcí. Ta byla v době započítí

12 Viz ustanovení § 26 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

13 Viz ustanovení § 12 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

14 Podle ustanovení § 14 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

15 Tj. zejména podle zákona č. 151/1997 Sb., oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

16 Praktický dopad je ten, že 4 % z ceny znaleckého posudku se Vám vrátí.

výstavby domů 5 %, v průběhu času se změnila na 3 % a až v posledním roce a čtvrt účinnosti tzv. zákona o trojdani¹⁷ se změnila na 4 %.

Tato daňová povinnost by však dopadala na město Z, nikoliv na Bytové družstvo Z, avšak **pouze v případě úplatných převodů**. V případě bezúplatného převodu – darování – by převod podléhal dani darovací, nikoliv dani z převodu nemovitostí. Její základní sazba byla 7%, vztahovala se však pouze na dary do hodnoty 1 mil. Kč.¹⁸ **Darovalo-li by však město Z Bytovému družstvu Z svůj celý podíl na všech domech, byla by daň stanovena ve výši 12 460 000 Kč + 40 % ze základu daně přesahujícího 50 000 000 Kč.**¹⁹

Dovolím si tedy tvrdit, že přechod režimu **bezúplatných plnění z trojdaně na daň z příjmů je pro družstvo spíše výhodný**, pokud by mělo dojít k bezúplatnému převodu na družstvo tak, jak bylo dle Vámi prezentovaných informací doloženo. Dodávám, že **dřívější právní úprava poskytovala širší prostor pro legální daňovou optimalizaci**. Došlo-li by tehdy totiž k převodu dílčích podílů přímo jednotlivých družstevníkům, pak by opravdu sazba daně mohla být pouze 7%.

K možnostem převodu

Jak předestíráte ve svém dopisu, existují dvě cesty převodu spoluvlastnického podílu města, a to přímo družstevníkům, nebo družstvu. Základní rozdíl mezi těmito skupinami je v sazbě daně. Družstvo jakožto osoba právnická v zásadě čelí sazbě daně ve výši 19 %.²⁰ Naopak bezúplatné příjmy v podobě darů v případě osob fyzických podléhají sazbě daně ve výši 15 %.²¹ Lze tedy konstatovat, že v rozsahu volby příjemce se jistý prostor pro daňovou optimalizaci nachází. Dodávám, že v případě nabytí podílu družstvem by pak následný bezúplatný převod na družstevníky byl s největší pravděpodobností²² od daně z příjmů osvobozen ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 y) zákona o daních z příjmů.²³

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

18 Viz § 14 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

19 Ibid.

20 Viz ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z příjmů

21 Sazba daně z příjmů fyzických osob je obecně 15%, nicméně například v případě příjmů zaměstnanců je efektivně zvýšena na 19% zahrnutím povinných odvodů do základu daně.

22 Pouze některé atypické jednotky, které by zahrnovaly nezvyklé nebytové prostory, např. prostory k podnikání, by osvobozeny nebyly.

23 „(1) Od daně se osvobozuje...

y) příjem z nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je-li ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá,

1. je nájemcem této jednotky,

2. je členem této právnické osoby a

3. podílela se nebo její právní předchůdce se podílel svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami“

Závěrem

Vážený pane A., shrnu-li svou odpověď stručně, tak mám za to, že převod podílu města za 1 Kč či jinou symbolickou částku by správce daně posoudil jako zneužití práva a v takovém případě by vyměřil daň z příjmů jako u bezúplatného převodu. V případě úplatného převodu by nesmělo být převažujícím účelem úplaty obejít daně z příjmů, má-li tento převod mít účinky pro správu daní. V takovém případě by nabytí podílu podléhalo dani se sazbou 4%. V rozsahu volby příjemce je výhodnější převést podíl přímo na družstevníky.

Přijměte, prosím, že v tuto chvíli Vám nemohu pomoci více než podaným vysvětlením. Podnětem družstva (nebo případně jednotlivých družstevníků) bych se mohl dále zabývat poté, co by proti vyměřené dani neúspěšně podalo odvolání.

S pozdravem

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
zástupce veřejné ochránkyně práv
(dopis je opatřen elektronickým podpisem)

Přílohy

Ombudsman

Právní pomoc

Soudní ochrana proti správním orgánům