

Univerzita Karlova
Právnická fakulta
Katedra finančního práva

Téma diplomové práce:

Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí
—
komparace české a německé právní úpravy

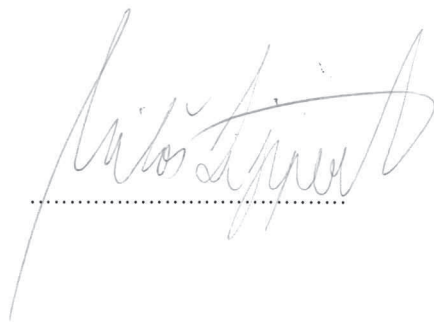
vedoucí diplomové práce
JUDr. Petr Novotný

Miloš Lippert
5. ročník, magisterské presenční studium
270 41 Slabce 93

Prohlášení

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

Ve Slabcích ...*30. března*... 2006



Petr Štěpánek

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Petru Novotnému za velmi vstřícný přístup při vedení této práce, zejména za jeho věcné a podnětné připomínky k obsahu práce a v neposlední řadě za to, že se vedení této složité komparační práce vůbec ujal.

Dále bych chtěl poděkovat všem, kteří mi pomáhali shánět odbornou literaturu, zejména tu zahraniční, a svojí ženě za jazykovou korekturu.

Miloš Lippert

Obsah:

ÚVOD	5
I. ČESKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA	6
1. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	6
1.1 Historie právní úpravy na území dnešní České republiky	6
1.2. Platná právní úprava daně z nemovitostí	7
1.2.0. Pojem a funkce daně z nemovitostí	7
1.2.1. Prameny platné právní úpravy	8
1.2.2. Předmět daně	9
1.2.2.1. Předmět daně z pozemků	9
1.2.2.2. Předmět daně ze staveb	12
1.2.3. Subjekt daně	14
1.2.3.1. Subjekt daně z pozemků	14
1.2.3.2. Subjekt daně ze staveb	16
1.2.4. Základ daně a sazba daně	17
1.2.4.1. Základ daně a sazba daně z pozemků	17
Zemědělské pozemky	17
Hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb	18
Zastavěné plochy, nádvoří a ostatní plochy	19
Stavební pozemky	19
1.2.5. Základ daně a sazba daně ze staveb	20
1.2.5.1. Základ daně	20
1.2.5.2. Sazba daně	21
1.2.5.3. Základní sazba daně	22
1.2.5.4. Možné korekce základní sazby daně	25
Zvýšení základní sazby s ohledem na počet nadzemních pater	25
Korekce základní sazby daně podle lokality	26
Další zvýšení základní sazby daně	27
1.2.6. Osвобоzení a výjimky z daňové povinnosti	27
1.3 Daňové řízení	33
1.3.1. Zdaňovací období	33
1.3.2. Daňové přiznání	34
1.3.3. Daňové přiznání více spoluvlastníků	37
1.3.4. Splatnost a placení daně z nemovitostí	37
1.4. Budoucí vývoj daně z nemovitostí na území České Republiky	39
II. NĚMECKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA	40
1. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	40
1.1. Historie právní úpravy na území dnešního Spolkové republiky Německo	40
1.2. Platná právní úprava daně z nemovitostí	41
1.2.0. Pojem a funkce daně z nemovitostí	41
1.2.1. Prameny platné právní úpravy	42
1.2.2. Předmět daně	44
1.2.2.1. Podniky zemědělského a lesní hospodářství	44
1.2.2.2. Ostatní nemovitý majetek	46
1.2.3. Subjekt daně	47
1.2.4. Základ daně a sazba daně	48
1.2.6. Osвобоzení a výjimky z daňové povinnosti	53
1.2.6.1. Privilegované subjekty	53
1.2.6.2. Privilegované objekty	55
1.2.6.3. Další možné důvody snížení daně	57
1.2.6.3.1. Prominutí u kulturních statků a zeleně	58
1.2.6.3.2. Prominutí z důvodu podstatného snížení výnosu	58
1.2.6.3.3. Ostatní důvody	59
1.3. Daňové řízení	60
1.3.1. Řízení o stanovení základu daně	60
1.3.2. Vyměřovací řízení	61
1.3.3. Řízení o prominutí daně	63
1.3.4. Zdaňovací období	63
1.3.5. Rozložení základu daně	63
1.3.6. Splatnost a placení daně z nemovitostí	65
ZÁVĚR	66
LITERATURA:	70

Úvod

Cílem této práce je pokud možno podrobně a objektivně zhodnotit současnou platnou českou právní úpravu daně z nemovitostí podle stavu k 1. lednu 2006, porovnat ji zejména s německou právní úpravou daně z nemovitostí a upozornit na její klady a zápory.

Při porovnávání české a německé právní úpravy bych rád upozornil na ustanovení, která jsou v obou právních úpravách totožná nebo podobná, a oblasti, kde se obě právní úpravy zcela rozcházejí a řeší danou problematiku diametrálně odlišně.

Aby tato práce nebyla dílem pouze popisným, budu se snažit uvádět u jednotlivých ustanovení své názory a komentáře a u české úpravy upozornit na způsob řešení této problematiky i v jiných zemích EU než je Spolková republika Německo. Dále se pokusím daně národní úpravy vzhledem k jejich značné komplikovanosti a jisté nepřehlednosti objasnit pomocí četných tabulek a přehledů, v nichž budou obsaženy i konkrétní číselné údaje vztahující se k dani z nemovitostí.

Na skutečnosti, že současný stav úpravy daně z nemovitostí není v mnoha směrech vyhovující a je třeba ho změnit, se shodují mnozí odborníci, a jelikož je změna současné právní úpravy téměř nevyhnutelná, pokusil bych se na konci kapitoly o české právní úpravě nastínit budoucí možný vývoj této daně na území České republiky.

Na závěr své diplomové práce bych rád uvedl návrhy *de lege ferenda*, které by představovaly možné další varianty řešení právní úpravy daně z nemovitostí.

Při zpracovávání této práce budu vycházet z literárních pramenů vztahujících se k tématu vybrané problematiky. Zejména se bude jednat o odbornou literaturu a články z dané oblasti a vzhledem k tomu, že se jedná o práci komparační, pokusím se co možná v největší míře čerpat ze zahraniční literatury a z ostatních zahraničních informačních zdrojů.

Vzhledem k materii, kterou bude třeba zpracovat, předpokládám, že se bude jednat o práci rozsáhlejší a doufám, že její rozsah nebude na úkor její kvality. Doufám také, že mé zpracování přinese řadu zatím v České republice nepublikovaných odborných informací o německé právní úpravě daně z nemovitostí a dále přehledné srovnání právních úprav daně z nemovitostí v ostatních vyspělých státech EU.

I. Česká právní úprava

1. Daň z nemovitostí

1. 1 Historie právní úpravy na území dnešní České republiky

Historii daně z nemovitosti nebudu popisovat od jejích prvopočátků, ale soustředím se na nezbytný popis jejího vývoje ovlivňující moderní pojetí daně z nemovitostí na našem území.

Nemovitosti za Československé republiky byly zatíženy daní pozemkovou a daní domovní, které byly sjednoceny daňovou reformou v roce 1928 zákonem o přímých daních¹. Pozemkovou daň platil knihovní vlastník a základem daně byl výnos, který byl podle druhu pozemku zapsán v daném katastru. Daň domovní se dělila na daň činžovní z budov pronajatých, jakož i budov ve větších městech a lázeňských městech, a na daň třídní v obcích, kde se zpravidla budovy nepronajímaly. Předválečná právní úprava se změnila až v květnu roku 1946, kdy byl prozatímním Národním shromážděním schválen zákon č. 134/1946 Sb., o dávce z majetkového přírůstku a o dávce z majetku. Jednalo se svým způsobem o milionářskou daň z majetku. Po únorových událostech roku 1948 byl ústavodárným Národním shromážděním dne 21.3.1948 schválen zákon č. 49/1948 Sb. o zemědělské dani, který hned záhy poté 14.4.1948 nabyl účinnosti. Zemědělská daň měla tři složky a to daň z pozemků, daň z příjmů ze zemědělské výroby (její výše činila 50%) a zemědělskou daň ze zisku (její výše činila taktéž 50%). Daň z pozemků se vyměřovala pevně stanovenou částkou uvedenou v tabulkách připojených k tomuto zákonu. Pro stanovení daně byla rozhodná výrobní oblast, ve které leželo zemědělské hospodářství a celková výměra všech pozemků s katastrálním výtěžkem a jejich průměrný katastrální výtěžek podle stavu ze dne 30. června rozhodného roku.

Domovní daň byla po 2. sv. válce až na drobné změny zachována. Jejím subjektem byly fyzické osoby a nesocialistické organizace. Budovy v socialistickém vlastnictví domovní dani nepodléhaly. Předmětem daně byly jak obytné budovy, tak i budovy sloužící provozním nebo rekreačním účelům s jedinou podmínkou - a to, že jejich výměra musí být minimálně 8 m². Daň se vyměřovala s ohledem na způsob využívání nemovitosti podle nájemného nebo na základě zastavěné plochy. Dále byl v roce 1957 zaveden místní poplatek z bytů a podléhaly mu byty, u nichž připadalo z úhrnu podlahové plochy obytných místností na uživatele bytu a každého dalšího příslušníka jeho domácnosti více než 12 m². Až zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí poprvé s účinností od 1.1.1993 upravil komplexně daň z nemovitostí v jednom zákoně a zrušil zákon o domovní dani a právní předpisy s ní související.

¹ zákon Národního shromáždění č. 76/1927 Sb. ze dne 15.06.1927

1.2. Platná právní úprava daně z nemovitostí

1.2.1. Pojem a funkce daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí patří mezi přímé daně majetkového typu vybírané pravidelně každý rok. Této dani podléhá nemovitý majetek na území České republiky bez ohledu na státní příslušnost vlastnického subjektu. V daňovém systému České republiky je to zatím jediná daň, která zatěžuje pouhé vlastnictví věcí, neboť neexistuje žádná jiná daň, která by postihovala pouhé vlastnictví věcí movitých (touto by mohla být často zmiňovaná tzv. „milionářská daň“). Daň z nemovitostí je v daňovém systému úzce provázána s ostatními daněmi a představuje jakési další zdanění, neboť nemovitost lze pořídit z příjmů, které zpravidla musí být zdaněné, navíc nabytí nemovitostí je dále stíženo převodní daní.

Daň z nemovitostí se dělí na daň z pozemků a daň ze staveb. V České republice existuje jediná daň z pozemků i jediná daň ze staveb (neexistuje tedy například obecní daň ze staveb a krajská daň ze staveb). Dělení daně z nemovitostí je zapříčiněno tím, že poplatníci daně ze staveb a daně z pozemků jsou často rozdílní, a zejména proto, že způsob výpočtu je u obou daní odlišný co do základu a co do daňové sazby. Výslednou daň z nemovitostí tvoří až součet obou těchto daní.

Jak již bylo uvedeno výše, je daň z nemovitostí daní majetkového typu a ani česká právní úprava nezohledňuje skutečnosti, zda daňovým subjektům z těchto nemovitostí nějaký příjem plyne či nikoli, ani to, zda - a v tom případě také jaké - příjmy poplatník má. V případě příjmů z nemovitostí jsou tyto zdaňovány v rámci daně z příjmu s tím, že lze alespoň daň z nemovitostí použít ke snížení daňového základu.

Při určení daně z nemovitostí nevychází česká právní úprava z objektivně určené hodnoty nemovitostí, ale z různých indexů a vyhláškami stanovených hodnot, které mají do spravedlivého určení základu daně daleko, čímž česká právní úprava potvrzuje, že ve státech východní Evropy daň z nemovitostí založená na hodnotě těchto nemovitostí není dosud považována, na rozdíl od vyspělých ekonomik, za samozřejmost.

Správu daně z nemovitostí vykonávají místně příslušné finanční úřady, kde jediným kritériem je poloha nemovitosti, a veškerý výnos této daně je na základě zákona o rozpočtovém

určení daní² příjmem obecních rozpočtů. Příjemcem tohoto daňového výtěžku je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází. Z pohledu finančního se jedná z celorepublikového hlediska o daň okrajovou, neboť s daňovým výnosem ve výši cca 4,5 mld. Kč představuje necelé procento státních příjmů. Na příjmech obecních rozpočtů se tato daň podílí zhruba 5% a obce mají částečně i zákonem přiznané oprávnění tuto výši prostřednictvím koeficientů ovlivnit.

Úprava daně z nemovitostí obsahuje četné výjimky a osvobození, navíc pro daňové účely chápe odlišně od občanského zákoníku i pojem nemovitosti.

1.2.2. Prameny platné právní úpravy

Ve vyspělých právních státech není možné ukládat daně, poplatky či jiné povinnosti finančního rázu bez zmocnění v nejvyšší zákonné normě. V právním řádu České republiky najdeme toto ustanovení v Listině základních práv a svobod³.

Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam tohoto ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického - pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl podle čl. 4 odst. 4 Listiny. Při ukládání a vymáhání daní jsou proto orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Aby zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotně-právní podmínky ústavní právo nepředepisuje. Je nutno však podotknout, že jednotlivé daňové zákony byly v době schvalování Listiny základních práv a svobod jako součásti Ústavního pořádku České republiky již v platnosti a účinnosti měly nabýt 1.1.1993.

Právní předpis, který upravuje daň z nemovitostí, je zákon České národní rady č. 338/1992 Sb., který byl schválen 4. května 1992 a uveřejněn v částce 71/1992 Sbírky zákonů na straně 1946. Zákon o dani z nemovitostí nabyl v souladu s jeho ustanovením § 22 účinnosti dne 1. ledna 1993. Protože se po vstoupení tohoto zákona v účinnost ukázaly jeho jisté nedostatky, a také vzhledem ke společenským a politickým změnám, musel být tento zákon

² Zákon Parlamentu České republiky č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní) ve znění zákonů č. 492/2000 Sb., č. 483/2001 Sb., č. 387/2004 Sb. a zákona č. 1/2005 Sb.

³ usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění zákona č. 162/1998 Sb. (dále jen Listina).

několikrát novelizován, doplněn a upřesněn. K dnešnímu dni je možné takovýchto novel napočítat celkem dvanáct⁴.

1.2.3. Předmět daně

1.2.3.1. Předmět daně z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou podle § 2 ZDN pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Katastr nemovitostí je souborem údajů o nemovitostech na území České republiky zahrnující jejich soupis a popis a jejich geometrické a polohové určení. Jeho právní regulace je obsažena v zákoně České národní rady č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, který z legislativně-technických důvodů nabyl účinnosti stejně jako ZDN dne 01.01.1993.

Pozemky se v katastru evidují v podobě parcel. Pozemek je část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. Jako parcelu označujeme pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Pozemky se podle KatZ člení podle druhů půdy; chmelnice; vinice; zahrady; ovocné sady; trvalé travní porosty; lesní pozemky; vodní plochy; zastavěné plochy a nádvoří; ostatní plochy.

Pro účely daňové však ZDN používá dělení pozemků, které z dělení podle KatZ vychází, a které je s ohledem na specifičnost daně z pozemků o trochu podrobnější. ZDN člení pozemky podle druhů půdy; chmelnice; vinice; zahrady; ovocné sady; trvalé travní porosty; pozemky hospodářských lesů; pozemky lesů ochranných; pozemky lesů zvláštního určení; vodní plochy náhonů sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb; ostatní vodní plochy; zastavěné plochy a nádvoří; stavební pozemky; ostatní plochy.

V § 2 ZDN najdeme také taxativní negativní vymezení předmětu daně. Předmětem daně není pozemek, který je zastavěný stavbou a to v půdorysu této stavby. Daň za tyto pozemky je v daních z nemovitostí zohledněna v dani ze staveb, ale nemusí tomu tak být vždy. Proto v případech, kdy stavba dani z nemovitostí nepodléhá, nepodléhá dani ani pozemek touto stavbou zastavěný. Rozhodná je vždy skutečná zastavěná plocha a rozdíl mezi plochou dle výpisu z katastru nemovitostí

⁴kon č. 315/1993 Sb., č. 242/1994 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 65/2000 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 239/2001 Sb., č. 483/2001 Sb., č. 576/2002 Sb., č. 7/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 342/2005 Sb. a č. 545/2005 Sb.

a plochou skutečně zastavěnou dani podléhá. Za stavby pro účely ustanovení tohoto zákona jsou považovány stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí⁵, nebo stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané, a nebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené.

Dále jsou od daně z nemovitostí osvobozeny některé lesní pozemky. Konkrétně to jsou pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení. Kategorizaci lesních pozemků najdeme v lesním zákoně⁶. Jako lesy ochranné jsou podle § 7 tohoto zákona označeny:

- lesy na mimořádně nepříznivých stanovištích (sutě, kamenná moře, prudké svahy, strže, nestabilizované náplavy a písky, rašeliniště, odvaly a výsypky apod.);
- vysokohorské lesy pod hranicí stromové vegetace chránící níže položené lesy a lesy na exponovaných hřebenech;
- lesy v klečovém lesním vegetačním stupni.

Lesy zvláštního určení upravuje § 8 lesního zákona a jsou jimi lesy:

- které nejsou lesy ochrannými a nacházejí se v pásmech hygienické ochrany vodních zdrojů I. stupně⁷;
- které nejsou lesy ochrannými a nacházejí se v ochranných pásmech zdrojů přírodních léčivých a stolních minerálních vod⁸;
- které nejsou lesy ochrannými a nacházejí se na území národních parků a národních přírodních rezervací⁹;
- v prvních zónách chráněných krajinných oblastí a lesy v přírodních rezervacích a přírodních památkách¹⁰;
- lázeňské;
- příměstské a další lesy se zvýšenou rekreační funkcí;
- sloužící lesnickému výzkumu a lesnické výuce;
- se zvýšenou funkcí půdoochrannou, vodochrannou, klimatickou nebo krajnotvornou;
- potřebné pro zachování biologické různorodosti;

⁵ Zákon Federálního shromáždění č. 50/1976 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákonů č. 137/1982 Sb., č. 103/1990 Sb., č. 425/1990 Sb., č. 519/1991 Sb., č. 262/1992 Sb., č. 262/1992 Sb., č. 43/1994 Sb., č. 19/1997 Sb., č. 83/1998 Sb., č. 96/2000 Sb., č. 151/2000 Sb., č. 95/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 239/2000 Sb., č. 59/2001 Sb., č. 254/2001 Sb., č. 405/2002 Sb., č. 422/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 218/2004 Sb., č. 300/2004 Sb., č. 437/2004 Sb., č. 127/2005 Sb. a zákona č. 362/2003 Sb.

⁶ Zákon Parlamentu České republiky č. 289/1995 Sb. o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění zákonů č. 238/1999 Sb., č. 67/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 149/2003 Sb., č. 149/2003 Sb. a zákona č. 1/2005 Sb.

⁷ Směrnice Ministerstva zdravotnictví ČSR o základních hygienických zásadách pro stanovení, vymezení a využívání ochranných pásem vodních zdrojů určených k hromadnému zásobování pitnou a užitkovou vodou a pro zřizování vodárenských nádrží, č. j. EM-324.2-1. 9. 1978 z 26. července 1979, registrovaná v částce č. 20/1979 Sb., která však byla zrušena a nahrazena zákonem Parlamentu České republiky č. 14/1998 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon, byl však také zrušen a současnou platnou úpravu najdeme v zákoně Parlamentu České republiky č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), konkrétně v § 30 odst. 3.

⁸ § 48 zákona Národního shromáždění č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, v posledním znění

⁹ Zákon ČNR č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění zákonů č. 347/1992 Sb., č. 289/1995 Sb., č. 3/1997 Sb., č. 16/1997 Sb., č. 123/1998 Sb., č. 161/1999 Sb., č. 238/1999 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 168/2004 Sb., č. 218/2004 Sb. zákona č. 100/2004 Sb.

¹⁰ Zákon ČNR č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů.

- v uznaných oborách a v samostatných bažantnicích¹¹;
- v nichž jiný důležitý veřejný zájem vyžaduje odlišný způsob hospodaření;
- u kterých veřejný zájem na zlepšení a ochraně životního prostředí nebo jiný oprávněný zájem na plnění mimoprodukčních funkcí lesa je nadřazen funkcím produkčním.

O zařazení lesů do kategorie lesů zvláštního určení, nebo do kategorie lesů ochranných rozhoduje orgán státní správy lesů na návrh vlastníka lesa nebo z vlastního podnětu.

Předmětem daně z pozemků také nejsou pozemky, které jsou v katastru vedené jako vodní plochy. I z této výjimky však existuje výjimka a týká se rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, které dani z pozemků podléhají. Rybníkem je podle zákona o rybářství¹² vodní dílo¹³, které je vodní nádrží určenou především k chovu ryb, ve kterém lze regulovat vodní hladinu, včetně možnosti jeho vypouštění a slovení; rybník je tvořen hrází, nádrží a dalšími technickými zařízeními. Průmyslový nebo intenzivní chov ryb není v zákoně vysvětlen, ani v něm v českém právním řádu legální definici. Průmyslovým nebo intenzivním chovem ryb můžeme chápat takovou činnost, která je vykonávána zemědělským podnikatelem (fyzickou nebo právnickou osobou) podle § 2e odst. 3f zákona o zemědělství¹⁴. Ostatní vodní plochy kromě rybníků, jako jsou například vodní toky, vodní nádrže, přehrady, jezera, močály nebo bažiny, předmětem daně z pozemků nejsou.

Jako poslední jsou v negativním vymezení předmětu daně z pozemků uvedeny pozemky určené pro obranu státu. Jsou to pozemky, jejichž užívání je upraveno zákonem o zajišťování obrany České republiky¹⁵. Vzhledem k tomu, že zákon o zajišťování obrany České republiky není primárně určen k upřesnění ZDN, používá termínu objekty důležité pro obranu státu, a těmito objekty rozumí jednotlivé pozemky a stavby.

Za zmínku jistě stojí ještě jeden nepatrný terminologický rozdíl: zákon o zajišťování obrany České republiky nepoužívá obrat „pozemky určené pro obranu státu“, ale obrat „objekty důležité pro obranu státu“.

Z pohledu daně z nemovitostí není tento drobný terminologický rozdíl relevantní. Za pozemky určené pro obranu státu je třeba považovat následující pozemky:

¹¹ Zákon č. 23/1962 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Zákon Parlamentu České republiky č. 99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské strážní, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (zákon o rybářství)

¹³ § 55 odst. 1 a § 127 odst. 14 zákona Parlamentu České republiky č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění zákonů č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 274/2003 Sb. a zákona č. 20/2004 Sb.

¹⁴ Zákon Parlamentu České republiky č. 252/1997 Sb. o zemědělství ve znění zákonů č. 62/2000 Sb., č. 307/2000 Sb., č. 128/2003 Sb., č. 128/2003 Sb., č. 85/2004 Sb., č. 317/2004 Sb. a zákona č. 94/2005 Sb.

¹⁵ Zákon Parlamentu České republiky č. 222/1999 Sb. o zajišťování obrany České republiky ve znění zákonů č. 320/2002 Sb. a zákona č. 436/2004 Sb.

- umístěné ve vojenských újezdech¹⁶, které mají z politického, vojenského nebo hospodářského hlediska význam pro zajišťování obrany státu, zejména pro zabezpečení základních funkcí státu a zabezpečení ozbrojených sil (pro účely ZDN je toto ustavení víceméně přebytečné, neboť všechny pozemky na území vojenských újezdů jsou ve vlastnictví státu);
- k nimž výkon vlastnického práva státu a jiných majetkových práv státu vykonává ministerstvo obrany nebo právnická osoba jím zřízená nebo založená;
- určené k ochraně obyvatel;
- strategického významu, které určí vláda;
- které za stavu ohrožení státu nebo za válečného stavu mohou mít strategický význam, a které určí vláda.

1.2.3.2. Předmět daně ze staveb

Předmětem daně ze staveb jsou podle § 7 ZDN stavby¹⁷ na území České republiky, které však musejí splňovat určité náležitosti. Aby stavba mohla být předmětem daně z nemovitostí podle ZDN, musí na ní být vydáno kolaudační rozhodnutí v souladu s platnými stavebně-právními předpisy, nebo se musí jednat o stavby, které by podle současných platných předpisů kolaudaci podléhaly, ale jsou dokončené podle dříve platných a účinných právních předpisů¹⁸. Stavby musí mít charakter nemovitosti podle § 119 odst. OZ, tedy být stavbami, které jsou spojené se zemí pevným základem. Tato podmínka není například splněna u některých terénních úprav, na které se sice kolaudační rozhodnutí vydává, ale které nelze za stavby z pohledu ZDN považovat.

Na pozemky, na kterých byly stavební úpravy tohoto typu provedeny, nebo na pozemky, na kterých se nacházejí stavby, které však za stavby ve smyslu zákona nelze považovat, nelze pohlížet jako na zastavěné pozemky a tyto pozemky podléhají dani z pozemků.

Za zmínku jistě stojí, že dani ze staveb podléhají i stavby nezkolaudované, které by však zkolaudované být měly. Zřejmě je to tím, že fiskální zájem státu je nadřazen veřejnému zájmu na budování staveb v souladu se stavebními předpisy. Budovy tohoto typu mají ještě jednu nevýhodu, která spočívá v tom, že vzhledem k tomu, že nebyly zkolaudovány, nemůže na ně být uplatňováno osvobození od daně.

¹⁶ Vojenský újezd je podle §30 zákona Parlamentu České republiky č. 222/1999 Sb. o zajišťování obrany České republiky vymezená část území státu určená k zajišťování obrany státu a k výcviku ozbrojených sil. Újezd tvoří územní správní jednotku. Způsob evidování nemovitostí na území újezdu a označování hranic újezdu stanoví zvláštní právní předpis.

¹⁷ Podle § 139b stavebního zákona se za stavbu se považují veškerá stavební díla bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, účel a dobu trvání a rozlišují se na stavby trvalé a stavby dočasné.

¹⁸ Jako příklad těchto staveb se běžně uvádějí stavby chat, na které se do roku 1957 nevyžadovalo vydání kolaudačního rozhodnutí

Nově, s platností pro zdaňovací období od roku 2001, se staly předmětem daně z nemovitostí i byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech budovy, které však musejí být evidovány v katastru nemovitostí¹⁹. Byty a nebytové prostory se v budovách vymezují jako jednotky podle zvláštního zákona o vlastnictví bytů²⁰. Vymezení bytů anebo nebytových prostor v budově, podle zákona o vlastnictví bytů probíhá na základě prohlášení²¹ vlastníka budovy, jímž zaniká budova jako subjekt daně z nemovitostí a novým subjektem daně se stávají byty a nebytové prostory včetně společných částí budovy. Na tomto místě bych pro zajímavost podotkl, že pojem „nemovitost“ nemá z pohledu občanského a finančního práva stejný zákonný obsah, neboť podle občanského práva není byt nemovitostí, neboť občanskoprávní legální definice požaduje, aby nemovitost byla spojena se zemí pevným základem. Z judikatury²² vyplývá, že pojmovým znakem bytu jako předmětu občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 odst. 2 ObčZ je účelové určení místností, které byt tvoří, k trvalému bydlení, dané pravomocným kolaudačním rozhodnutím stavebního úřadu. Existence uvedeného rozhodnutí je předpokladem toho, aby určité místnosti mohly být předmětem občanskoprávních vztahů jako byty.

V § 7 ZDN, konkrétně v jeho druhém odstavci, najdeme - stejně jako u daní z pozemků - negativní vymezení předmětu daně. Je zde jistá logická provázanost s prvním odstavcem, neboť dani ze staveb nepodléhají stavby, ve kterých se nacházejí byty nebo samostatné nebytové prostory, které jsou předmětem daně ze staveb podle prvního odstavce. Vzhledem k tomu, že podle prvního odstavce podléhají zdanění v takovémto případě nejen byty a nebytové prostory, ale i podíl na společných částech stavby, je tak de facto prostorově vyčerpán celý předmět stavby a žádná prostorová část stavby nezůstane nezdaněná.

Ve zmíněném paragrafu nejdeme také dlouhý výčet staveb, které vzhledem k svému funkčnímu určení, které sleduje obecnou prospěšnost těchto staveb, předmětem daně nejsou. Jsou to stavby vodního hospodářství, stavby rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě.

Výčet staveb vodního hospodářství v zákoně je třeba považovat pouze za demonstrativní²³, přičemž výčet jmenovitě uvádí stavby přehrad, stavby, jimiž se upravuje vodní tok, stavby vodovodních řadů a vodárenských objektů včetně úpraven vody, kanalizačních

¹⁹ § 2 odst. 1 písm. c) zákona České národní rady č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění zákonů č. 89/1996 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 120/2000 Sb., č. 220/2000 Sb. a zákona č. 53/2004 Sb.

²⁰ Zákon Parlamentu České republiky č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění zákonů č. 273/1994 Sb., č. 280/1996 Sb., č. 97/1999 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 229/2001 Sb., č. 451/2001 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 437/2003 Sb., č. 171/2005 Sb. a zákona č. 179/2005 Sb.

²¹ Vlastník budovy svým prohlášením určuje prostorově vymezené části budovy, které se za podmínek stanovených zákonem o vlastnictví bytů a v souladu se stavebním určením stanou jednotkami a společnými částmi domu. Prohlášení musí mít písemnou formu a obsahové náležitosti stanovené § 4 odst. 2 ZoVB. Prohlášení je povinnou přílohou návrhu na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě smlouvy o převodu první jednotky v domě. K prohlášení se přikládají půdorysy všech podlaží, popřípadě jejich schémata, určující polohu jednotek a společných částí domu, s údaji o podlahových plochách jednotek.

²² Například judikát Nejvyššího soudu ČR č. 2 Cdon 1010/97

²³ Daleko obsáhlejší a zcela relevantní výčet vodních děl najdeme v zákoně Parlamentu České republiky č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění zákonů č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 274/2003 Sb. a zákona č. 20/2004 Sb.

stok a kanalizačních objektů včetně čistíren odpadních vod, jakož i stavby určené k předchozímu čištění vod před jejich vypouštěním do kanalizací, stavby na ochranu před povodněmi, stavby k zavlažování a odvodňování pozemků. Zákon se v této souvislosti již nerozepisuje a pouze odkazuje na ustanovení § 38²⁴ zákona č. 138/1973²⁵ Sb. Stavby k zavlažování a odvodňování pozemků jsou stavby k vodohospodářským melioracím pozemků, které upravuje § 56 vodního zákona²⁶. V pochybnostech o tom, zda jde o vodohospodářské dílo nebo jeho součást, rozhodne podle § 120 StavZ speciální stavební úřad, kterým je vodohospodářský orgán příslušný k jeho povolení.

Stavbami sloužícími veřejné dopravě se podle ZDN rozumějí stavby dálnic, silnic, místních komunikací, veřejných účelových komunikací, letecké stavby²⁷, stavby drah a na dráze²⁸, stavby vodních cest a přístavů, pokud užívání stavby k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, podle stavebního zákona, nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby. Předmětem daně jsou však autobusová nádraží nebo zastávky veřejné hromadné dopravy, nicméně tyto jsou v souladu s § 9 písm. l) od daně osvobozené.

1.2.4. Subjekt daně

1.2.4.1. Subjekt daně z pozemků

Vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí je daní majetkovou, je subjektem daně z pozemků v první řadě vlastník dotčeného pozemku. O ostatních případech, kdy je subjektem daně nájemník nebo jiný subjekt, bude pojednáno v dalším odstavci. Vlastníkem pozemku je osoba uvedená, přesněji řečeno zapsaná, na listu vlastnictví v oddílu A jako vlastník. Rozhodující je stav k 1. lednu příslušného roku. V souvislosti s retroaktivitou zápisů změny vlastnictví je třeba upozornit na to, že nový vlastník může být poplatníkem daně také zpětně a to v případě, že mezi dnem podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí a dnem pozitivního rozhodnutí a o tomto návrhu byl 1. leden.

²⁴ Ustanovení § 38 zákona Federálního shromáždění č. 138/1973 Sb., o vodách, upravovalo vodohospodářská díla. Za vodohospodářská díla se považovaly stavby, popřípadě jejich části, určené k vodohospodářským účelům, zejména, přehrady, vodní nádrže, studně a ostatní stavby potřebné k nakládání s vodami povolenému podle § 8 odst. 1 zákona o vodách, stavby, jimiž se upravuje vodní tok, stavby vodovodních řadů a vodárenských objektů včetně úpraven vody, kanalizačních stok a kanalizačních objektů včetně čistíren odpadních vod, jakož i stavby (popřípadě jejich částí) určené k předchozímu čištění vod před jejich vypouštěním do kanalizací, stavby na ochranu před povodněmi, stavby k zavlažování a odvodňování pozemků, stavby, které se k plavebním účelům zřizují v korytech vodních toků nebo na jejich březích. Zároveň obsahoval § 38 vodního zákona i negativní vymezení vodohospodářských děl.

²⁵ Zákon Federálního shromáždění č. 138/1973 Sb., o vodách. Tento zákon, byl však zrušen a v současnosti tuto oblast upravuje nový právní předpis a to zákon Parlamentu České republiky č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění zákonů č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 274/2003 Sb. a zákona č. 20/2004 Sb.

²⁶ Zákon Parlamentu České republiky č. 254/2001 Sb. o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění zákonů č. 76/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 274/2003 Sb. a zákona č. 20/2004 Sb.

²⁷ Za letecké stavby se považují stavby podle § 36 zákona Parlamentu České republiky č. 49/1997 Sb. o civilním letectví a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ Podle zákona Parlamentu České republiky č. 266/1994 Sb. o dráhách.

Zvláštní režim je upraven pro případy, kdy se pozemek nachází ve vlastnictví České republiky. Stát v takovýchto případech zcela logicky poplatníkem není, přičemž poplatníkem jsou organizační složky státu nebo státní organizace zřízené podle zvláštních předpisů. Organizační složky státu jsou ministerstva a jiné správní úřady, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a další zařízení²⁹. Poněkud komplikovanější je situace u pozemků ve vlastnictví České republiky, kterou upravuje § 3 odst. 1 písm. b), kde poplatníkem daně je právnická osoba, která má právo trvalého užívání³⁰, nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu. Případy, kdy se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku, byly případy, kdy podle § 348 hospodářského zákoníku, bylo užívání sjednáno bezplatně, a od účinnosti OZ se toto právo změnilo na smlouvu o výpůjčce. Poplatníkem v těchto případech jsou osoby z těchto smluv oprávněné.

Nájemce je subjektem daně pouze v případech, kdy má pronajatý pozemek, který je ve vlastnictví České republiky a je spravovaný Pozemkových fondem České republiky, případně Správou státních hmotných rezerv, nebo pozemek, který byl převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Posledním z případů, kdy je subjektem daně nájemce, je případ, kdy nájemce má pronajaté pozemky, které byly sceleny a jejichž původní hranice nebyly v terénu reálně obnoveny a vyznačeny v katastrálních mapách. Jedná se o pozemky evidované podle § 29 odst. 3 katastrálního zákona, v katastru nemovitostí tzv. zjednodušeným způsobem. Na základě jedné z posledních novel³¹ ZDN, jejíž část týkající se ZDN nabyla účinnosti dnem vyhlášení, tj. dnem 3. června 2005, se poplatníkem daně z pozemku se všemi právy a povinnostmi s tím souvisejícími může stát nájemce pozemku, dohodne-li se na tom s vlastníkem pozemku. Tuto dohodu je nájemce povinen správci daně doložit ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pro zdaňovací období roku 2005 tak musí učinit ve lhůtě 150 dnů ode dne účinnosti novely, tj. do 31. října 2005. Nájemce je poté povinen postupovat ve zdaňovacích obdobích 2005 až 2007 včetně, podle ustanovení § 3 odst. 2 ZDN, ale ve znění účinném do 31.12.2004.

Dalším případem, kdy je subjektem daně jiná osoba než vlastník, je případ, kdy vlastník pozemku není znám. Jedná se o případy, kdy není vyřešen majetkoprávní vztah k pozemku,

²⁹ Další zařízení jsou zejména ta, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon Parlamentu České republiky č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích ve znění zákonů č. 492/2000 Sb., č. 229/2001 Sb., č. 501/2001 Sb., č. 320/2001 Sb., č. 280/2002 Sb., č. 202/2002 Sb., č. 476/2002 Sb., č. 88/2003 Sb., č. 480/2003 Sb., č. 354/2003 Sb., č. 218/2004 Sb., č. 41/2004 Sb., a zákona č. 217/2005 Sb. Obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

³⁰ Institut trvalého užívání upravoval hospodářský zákoník z roku 1964 a jednalo se o případy, kdy části státního, podle tehdejší terminologie národního, majetku mohly být odevzdány bezplatně do trvalého užívání jiným organizacím než státním, zejména družstevním, nebo občanským sdružením. Tyto vztahy je třeba posuzovat podle dosavadních předpisů až do doby vydání zvláštních zákonů.

³¹ Zákon Parlamentu České republiky č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

a v takovýchto případech je poplatníkem uživatel daného pozemku. Stejná situace, kdy poplatníkem daně je uživatel, nastává v případě, kdy vlastníkovi v rámci pozemkových úprav nebyl přidělen pozemek do osobního, ale pouze do prozatímního náhradního užívání. Uživatel je poplatníkem daně také v případě, že užívá pozemky, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené.

Vzhledem k tomu, že předmětem daně je vždy celý pozemek, bylo třeba vyřešit případy spoluvlastnictví. V takových případech, kdy k předmětu daně má vlastnické právo (nebo právo vlastnickému právu obdobné a relevantní z pohledu ZDN) více subjektů, mají tyto subjekty povinnost platit daň z pozemků společně a nerozdílně. Režim solidární povinnosti placení daně z pozemků je stejný i v případě, kdy podíl na pozemku se odvíjí od vlastnictví k bytu nebo nebytového prostoru, respektive ze spoluvlastnického podílu na společných částech stavby. Vzhledem k tomu, že předmětem daně není pozemek, který je zastavěný stavbou a to v půdorysu této stavby, vztahuje se toto ustanovení pouze na nezastavěné části pozemku.

1.2.4.2. Subjekt daně ze staveb

Stejně jako v případě daně z pozemků, je i u daně ze staveb poplatníkem daně zejména vlastník stavby. Ostatní případy, kdy poplatníkem daně je osoba jiná než vlastník, jsou v podstatě analogické k úpravě daně z pozemků. To se týká případů, kdy stavby jsou ve vlastnictví České republiky. I zde jsou poplatníky subjekty s dotčeným majetkem hospodařící. Jde-li o stavbu nebo samostatný nebytový prostor, s výjimkou stavby obytného domu spravované Pozemkovým fondem České republiky, Správou státních hmotných rezerv nebo převedené podle zvláštního právního předpisu na Fond národního majetku České republiky, jsou poplatníky tyto subjekty, ale pouze v případě, že tyto objekty nepronajímají. Pokud je pronajímají, je poplatníkem daně nájemce. Podle novelizovaného ustanovení týkajícího se subjektu daně z nemovitostí účinného od 1.1.2005 se mezi subjekty již nebude vyskytovat z důvodu jeho zániku Fond národního majetku a na místo tohoto subjektu bude vystupovat Ministerstvo financí. U obytných domů ve správě Pozemkového fondu České republiky, Správy státních hmotných rezerv nebo Fondu národního majetku České republiky jsou poplatníky daně tyto subjekty, bez ohledu na skutečnost, zda tyto stavby pronajímají, nebo je využívají jiným způsobem.

V případě, že k předmětu daně má vlastnické právo (nebo právo vlastnickému právu obdobné a relevantní z pohledu ZDN) více subjektů, mají tyto subjekty, stejně tak jako u daně z pozemků, povinnost platit daň z pozemků společně a nerozdílně.

1.2.5. Základ daně a sazba daně

1.2.5.1 Základ daně a sazba daně z pozemků

Podle platné právní úpravy vypočítáme výslednou výši daně z pozemků vynásobením základu daně odpovídající sazbou daně. Pro účely stanovení základu daně u pozemků se rozlišují pozemky na tři skupiny. První skupinu tvoří orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travních porosty. Do druhé skupiny patří pozemky hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Třetí skupina je skupinou zbytkovou a tvoří ji všechny ostatní pozemky. Z pohledu daňového jsou nejdůležitějšími mezi ostatními pozemky zastavěné plochy a nádvoří a stavební pozemky.

Zemědělské pozemky

U této skupiny pozemků je základem daně cena pozemku. Tato cena se vypočítá prostým součinem rozlohy pozemku v m² a průměrnou cenou půdy, která je stanovena vyhláškou ministerstva zemědělství. Od doby účinnosti ZDN byla tato vyhláška každý rok, vyjma roku 1993, novelizována. V současnosti je účinná vyhláška č. 463/2002 Sb.³² Průměrné základní ceny zemědělských pozemků stanoví Ministerstvo zemědělství České republiky po dohodě s Ministerstvem financí České republiky a tyto tvoří přílohu výše uvedené vyhlášky. Uvedená příloha obsahuje seznam všech katastrálních území, kterých je celkem 12.988, a k nim přiřazené průměrné základní ceny zemědělských pozemků. Průměrné ceny zemědělských pozemků se podle vyhlášky pohybují od 0,70 Kč za m², což je případ katastrálního území Josefův Důl u Jablonce nad Nisou, v okrese Jablonec nad Nisou, až do 14,26 Kč za m², což je případ katastrálního území Dubčany u Choliny, v okrese Olomouc. V současnosti je průměrná³³ cena dle platné vyhlášky 4,73 Kč za m².

Sazba daně u zemědělských pozemků je pouze dvojitá, přičemž se vychází ze skutečnosti, že trvalé travní porosty mají všeobecně nižší výnosnost, pokud ji srovnáváme s ostatními druhy zemědělských pozemků, a proto je tato skutečnost zohledněna i v sazbě daně. Sazba daně u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů je 0,75 %. Tato sazba není příliš vysoká. Budeme-li například vycházet ze skutečnosti, že průměrná cena zemědělského pozemku podle

³² Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 463/2002 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků ve znění zákonů č. 387/2003 Sb. a č. 570/2004 Sb.

³³ Tento údaj není ze statistického pohledu zcela správný, neboť správně by měl být vážený průměr, k jehož výpočtu by však bylo třeba znát přesnou výměru zemědělských pozemků v jednotlivých katastrálních územích.

vyhlášky je shora uvedených průměrných 4,73 Kč za m², pak bude daň za jeden hektar tohoto pozemku činit 354,75 Kč.

U trvalých travních porostů, tedy u luk a pastvin, je sazba ještě o dvě třetiny nižší a činí 0,25 %.

Hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb

V této skupině se za základ daně považuje cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. V současnosti je shora uvedeným cenovým předpisem vyhláška Ministerstva financí ČR č. 540/2002 Sb.³⁴, která ve svém § 30 upravuje oceňování lesních pozemků a nelesních pozemků s lesním porostem. Základní cena lesního pozemku a nelesního pozemku s lesním porostem se zjistí podle ceny plošně převládajících souborů lesních typů v porostní skupině. Cena lesního pozemku je součtem cen jeho částí v jednotlivých porostních skupinách, které jsou na něm vymezeny. Ceny za m² pro jednotlivé soubory lesních typů jsou uvedeny v příloze výše uvedené vyhlášky. Pokud soubor lesních typů na oceňovaném pozemku není v příloze uveden, použije se cena souboru nejbližše srovnatelného. Takto získanou základní cenu je však třeba ještě upravit. Základní cena se upravuje o srážky a s ohledem na koeficient, k čemuž slouží další přílohy vyhlášky. Upravená cena však nesmí být nižší než 0,70 Kč za m². Vzhledem k tomu, že výše uvedený výpočet je pro běžného poplatníka relativně komplikovaný, lze za základ daně u pozemků hospodářských lesů zvolit i jinou metodiku. Tato volba je závislá pouze na rozhodnutí poplatníka a spočívá ve výpočtu základu daně jako součinu skutečné výměry pozemku uvedené v m² a částky 3,80 Kč za m². Vzhledem k tomu, že volba tak, jak již bylo výše uvedeno, závisí pouze a jen na poplatníkovi, je rozumné použít tuto metodu výpočtu v případech, ve kterých by podle vyhlášky vycházel vyšší základ daně.

Cena rybníku určeného pro intenzivní a průmyslový chov ryb se zjistí jako součet ceny pozemku a ceny stavby rybníku. Způsob výpočtu ceny je podrobně upraven v § 32³⁵ vyhlášky ministerstva financí č. 540/2002 Sb.

³⁴ Vyhláška ministerstva financí č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákonů č. 452/2003 Sb. a zákona č. 640/2004 Sb.

³⁵ Cena rybníku určeného pro chov ryb a vodní drůbeže CRI se zjistí jako součet ceny pozemku CPI a ceny stavby CSI podle vzorce $CRI = CPI + CSI$. Cena stavby rybníku se zjistí podle výše nákladů, které by bylo nutné vynaložit na jejich pořízení v místě stavby v době jejich ocenění, a násobí se koeficienty KR1 až KR8, Ki a Kp podle vzorců uvedeného níže s tím, že výpočet ceny stavby, charakteristika a hodnoty koeficientů KR1 až KR8 jsou uvedeny v příloze č. 23 vyhlášky, koeficient Ki v příloze č. 35 vyhlášky a koeficient Kp v příloze č. 36 vyhlášky. Přitom platí $CSI = CSRI \times KR1 \times KR2 \times KR3 \times KR4 \times KR5 \times KR6 \times KR7 \times KR8 \times Ki \times Kp$. Cena za m² pozemku rybníku a cena pozemku, na který bylo vydáno rozhodnutí o umístění stavby nebo stavební povolení ke stavbě rybníku a malé vodní nádrže, činí 6 % ceny, která se zjistí ze základní ceny stavebního pozemku podle § 28 odst. 1 písm. a) až l) vyhlášky, jsou-li tyto pozemky umístěny v zastavěné části obce nebo je-li kterýkoliv bod na jejich hranici vzdálen vzdušnou čarou do 200 m od souvisle zastavěné části obce a nebo 4 % ceny, která se zjistí ze základní ceny stavebního pozemku podle § 28 odst. 1 písm. a) až l) vyhlášky v ostatních případech.

Sazba daně u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je stejná jako u trvalých travních porostů a činí 0,25 %. Ani tuto sazbu nelze označit jako vysokou a pro ilustraci uvádím, že při zvolení alternativní metody, tedy metody pevně stanovené ceny 3,80 Kč za m², což je vzhledem k možnosti volby metodiky de facto cena maximální, je daň za jeden hektar pozemku hospodářského lesa rovna 95 Kč.

Zastavěné plochy, nádvoří a ostatní plochy

Základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. Jedná se tedy o případ, kdy základem je pouze výměra sama, která již není v rámci daňového základu násobena žádnou částkou. Sazba daně je pak stanovena nikoliv procentuelně ze základu daně (což by vzhledem k tomu, že základ daně není vyjádřen v korunách, nebylo možné), ale v korunách za m² a činí u zastavěných ploch, nádvoří a ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně 0,10 Kč za každý 1 m². Sazba daně 0,1 Kč za každý 1 m² se jeví jako nízká, ale pokud bych zůstal u zvoleného způsobu demonstrování výše daně při výměře pozemku jeden hektar, činila by výsledná částka 1 000 Kč, což konkrétně v případě ostatních ploch je částka poměrně vysoká. Na tomto místě je třeba připomenout, že i přes na první pohled nízkou sazbu daně, jsou předmětem daně pouze pozemky nezastavěné.

Stavební pozemky

Z pohledu daně z nemovitostí je stavební pozemek ta část pozemku, která je určena k zastavění stavbou. Současně je třeba, aby na danou stavbu bylo vydáno stavební povolení podle stavebního zákona³⁶. Po dokončení se stane předmětem daně ze staveb. Výměrou stavebního pozemku se rozumí výměra, která odpovídá půdorysu nadzemní části stavby, na niž bylo vydáno stavební povolení. Pokud stavební povolení pozbude platnosti, přestane pozemek být stavebním pozemkem z pohledu ZDN. Pokud se stavba, na kterou bylo vydáno stavební povolení, stane předmětem daně ze staveb, stane se tento pozemek pozemkem zastavěným a daň se z něj neodvádí, neboť tato skutečnost je již zohledněna v dani ze staveb.

Základem daně u stavebních pozemků je skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že rozdíly v cenách stavebních pozemků se diametrálně liší, a to zejména s ohledem na polohu v konkrétní obci, reaguje na tuto skutečnost

³⁶ Zákon Federálního shromáždění č. 50/1976 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákonů č. 137/1982 Sb., č. 103/1990 Sb., č. 425/1990 Sb., č. 519/1991 Sb., č. 262/1992 Sb., č. 262/1992 Sb., č. 43/1994 Sb., č. 19/1997 Sb., č. 83/1998 Sb., č. 96/2000 Sb., č. 151/2000 Sb., č. 95/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 239/2000 Sb., č. 59/2001 Sb., č. 254/2001 Sb., č. 405/2002 Sb., č. 422/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 218/2004 Sb., č. 300/2004 Sb., č. 437/2004 Sb., č. 127/2005 Sb. a zákona č. 362/2003 Sb.

i ZDN, který tak však nečiní v rámci základu daně, ale metodou, kterou se výsledná daň koriguje. Tato metoda je taková, že se prostřednictvím koeficientů mění sazba daně.

Sazba daně v tomto případě také není vyjádřena procentuálně, ale pevnou částkou, která v případě stavebních pozemků činí podle § 6 odst. 2 písm. b) ZDN 1,00 Kč za každý 1 m², tedy desetinásobek sazby, která platí pro zastavěné plochy, nádvoří a ostatních plochy. Tato sazba daně však není konečná a označuje se jako sazba základní. Tato základní sazba se ještě násobí koeficientem, který je stanoven v § 6 odst. 4 písm. b) ZDN, a který je závislý na počtu obyvatel obce, na jejímž území se dotyčný stavební pozemek nachází. Koeficienty jsou 0,3 v obcích do 300 obyvatel; 0,6 v obcích nad 300 obyvatel do 600 obyvatel; 1,0 v obcích nad 600 obyvatel do 1000 obyvatel; 1,4 v obcích nad 1000 obyvatel do 6000 obyvatel, 1,6 v obcích nad 6000 obyvatel do 10 000 obyvatel; 2,0 v obcích nad 10 000 obyvatel do 25 000 obyvatel; 2,5 v obcích nad 25 000 obyvatel do 50 000 obyvatel; 3,5 v obcích nad 50 000 obyvatel a ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech; 4,5 v Praze.

Jak je tedy patrné, je pro přiřazení koeficientu k jednotlivým obcím rozhodný počet obyvatel obce. Protože se počet obyvatel v obci neustále mění, bylo nutno stanovit okamžik, který bude rozhodný pro určení počtu obyvatel relevantního z pohledu ZDN. I přesto, že ZDN v ostatních případech jako rozhodné datum vždy volí 1. leden daného roku, vychází se při stanovení počtu obyvatel ze stavu obyvatel podle posledního sčítání lidu³⁷. Koeficienty však také ještě nemusejí být pro poplatníka konečné, neboť zákon dává obcím jakožto beneficiantům těchto daní možnost tyto koeficienty měnit. Změna koeficientu má však svá stanovená formální pravidla - koeficient může obec změnit pouze prostřednictvím obecně závazné vyhlášky. Koeficient lze měnit i pro jednotlivé části obce a to tak, že jej lze zvýšit o jednu kategorii nebo snížit až o tři kategorie. Koeficient pro Prahu lze zvýšit z koeficientu 4,5 na koeficient 5,0.

Výsledná daň se tedy vypočítá jako skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená sazbou 1,00 Kč za každý 1 m², dále vynásobená koeficientem podle ZDN, který však může být v souladu s tímto zákonem korigován.

1.2.5. Základ daně a sazba daně ze staveb

1.2.5.1. Základ daně

³⁷ Toto však není jediný způsob používaný v daňové oblasti. Například zákon Parlamentu České republiky č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní) ve znění zákonů č. 492/2000 Sb., č. 483/2001 Sb., č. 387/2004 Sb. a zákona č. 1/2005 Sb. za relevantní považuje počet obyvatel, který je dán bilancí počtu obyvatel České republiky zpracovanou Českým statistickým úřadem k 1. lednu běžného roku.

Základ daně ze staveb tvoří výměra půdorysu, což je prakticky zastavěná plocha, určená podle stavu k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že existuje více typů staveb a určení půdorysu bylo někdy dosti problematické, bylo třeba v zákoně způsob určení půdorysu upravit. Půdorys stavby nelze vyčíst z katastru nemovitostí, neboť v katastru jsou pod označením druhu pozemku – zastavěná plocha a nádvoří – vedeny nejen plochy, které jsou skutečně zastavěny stavbou, ale i jejich okolí, zejména nádvoří. Takto označené pozemky jsou tedy zpravidla větší než půdorys stavby. Způsob určení půdorysu stavby se určuje se závislostí na tom, zda se jedná o stavbu se svislou nosnou konstrukcí, nebo bez svislé nosné konstrukce. U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem pro účely ZDN rozumí plocha, která je ohraničená průmětem obvodu stavby jenž se dotýká povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině. U stavby se svislou nosnou konstrukcí, není určení půdorysu tak složité a půdorysem se rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek.

Základem daně z bytů a nebytových prostor, jako nového předmětu daně od 1.1.2001 je výměra jejich podlahové plochy v m^2 . Výměra podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru je podle zákona o oceňování majetku součet všech plošných výměr podlah jednotlivých místností a prostor tvořících příslušenství bytu nebo nebytového prostoru. Rozhodující je, jako ostatně u všech nemovitostí v případě ZDN, stav k 1. lednu daného zdaňovacího období. Základem daně však není skutečná podlahová plocha, ale upravená podlahová plocha, kterou získáme vynásobením výměry podlahové plochy v m^2 koeficientem 1,20.

1.2.5.2. Sazba daně

U sazby daně ze staveb jsou rozdíly, které vycházejí z druhového a účelového určení staveb. V rámci sazeb je relativně velké rozpětí pro jednotlivé typy staveb, ale vzhledem k tomu, že zákon rozlišuje jenom šest skupin a základem daně je zastavěná plocha a nikoliv cena stavby, nenabízí tento způsob dostatečnou diferenciaci. Vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí by měla být konstruována jako daň majetková, představuje tento způsob jistou daňovou nespravedlnost. Tuto situaci si mnozí uvědomují, a proto byly v minulosti provedeny mnohé pokusy zakotvit v zákoně způsob výpočtu této daně, podle kterého by se daň z nemovitostí odvíjela od cenových map. Již zmíněných šest skupin tvoří obytné domy, stavby pro individuální rekreaci, garáže, stavby a nebytové prostory pro podnikatelskou činnost, byty a ostatní samostatné nebytové prostory a ostatní stavby. Vzhledem k tomu, že mezi jednotlivými skupinami existují rozdíly v sazbě daně a způsobu výpočtu daně, nebudu popisovat tyto skupiny společně, ale rozeberu každou jednotlivě.

1.2.5.3. Základní sazba daně

Obytné domy

Obytným domem je stavba pro bydlení, ve které převažuje funkce bydlení. Tuto definici najdeme ve vyhlášce Ministerstva pro místní rozvoj ČR č. 137/1998 Sb.³⁸. V citované vyhlášce jsou tyto stavby označovány jako bytové domy a dále v této vyhlášce najdeme samostatnou definici rodinného domu, který však z pohledu daně z nemovitostí spadá také pod tuto kategorii. Za rodinný dům se považuje stavba pro bydlení, která svým stavebním uspořádáním odpovídá požadavkům na rodinné bydlení, a v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena k bydlení. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.

Pro úplnost bych dodal, že jako obytné domy se zdaňují například i obytné části zemědělských usedlostí.

U této skupiny činí základní sazba daně 1 Kč za 1 m². V rámci této skupiny je pamatováno i na vedlejší stavby, které tvoří příslušenství obytných domů. Příslušenstvím domů jsou například bazény, domácí dílny, kůlny, prádelny, sauny, sušárny atd., tedy stavby, které plní doplňkovou funkci k obytným domům. Jedinou výjimkou ze staveb, které mají doplňkovou funkci, ale odlišný daňový režim, jsou garáže. U doplňkových staveb - vyjma garáží - se vyměřuje daň pouze z výměry přesahující 16 m², takže stavby do výměry 16 m², případně 16 m² z doplňkových staveb jsou sice předmětem daně, ale z této výměry není daň vyměřována.

Garáže

Garáže mají v rámci zdanění staveb samostatnou sazbu. Aby se však garáže zdaňovaly podle této sazby, musí splňovat zákonem dané podmínky. Musí se jednat o stavbu garáže, která je vystavěna odděleně od obytných domů a je užívána na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu. Podmínka oddělenosti stavby garáže znamená, že garáže nemohou být součástí obytného domu, protože v takovýchto případech by se plocha garáže přičítala k zastavěné ploše obytného domu. Podzemní garáže, které nejsou evidované v katastru nemovitostí jako stavby, nejsou předmětem daně z nemovitostí vůbec. Další podmínkou je, že v garáži nesmí být provozována podnikatelská činnost, protože pokud se v samostatných nebytových prostorách provozuje podnikatelská činnost, podléhají tyto jiné sazbě daně. U garáží vystavěných odděleně od obytných domů a u samostatných nebytových prostorů užívaných, na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu jako garáže, činí základní sazba daně 4 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

³⁸ Vyhláška ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb. o obecných technických požadavcích na výstavbu.

Stavby pro individuální rekreaci

U staveb pro individuální rekreaci je třeba počítat s vyšší sazbou daně ze staveb. Výše sazby je u staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů využívaných pro individuální rekreaci 3 Kč za 1 m² zastavěné plochy. U staveb, které plní doplňkovou funkci k stavbám pro individuální rekreaci, je sazba stanovena na 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy. V tomto případě se daň platí již za první započatý m² a není zde - jako u obytných domů - hranice pro výměru, pod kterou daň není vyměřována. Výjimku ale i v tomto případě tvoří garáže, které se zdaňují za stejných podmínek uvedených u obytných domů.

Stavby pro individuální rekreaci jsou například rekreační chaty, chalupy používané k rekreaci, zahrádkářské chaty, ale také domy pro individuální rekreaci. V případě rodinných domů závisí na poplatníkovi, zda svoji stavbu označí jako sloužící pro individuální rekreaci. Vzhledem k tomu, že u rodinných domů určených pro individuální rekreaci je sazba za 1 m² třikrát vyšší než u rodinných domů určených k bydlení, je rozumné se nahlásit k trvalému pobytu v nemovitosti, která by vyšší sazbou mohla být postižena, neboť takovýto stav se nepodbízí k tomu, aby finanční úřad uvažoval o tom, že by takovýto rodinný dům mohl být využíván k individuální rekreaci. Vzhledem k tomu, že každý má právo se svobodně rozhodnout, kde chce bydlet, a kde se chce rekreovat, nelze podle mého názoru na takovýto způsob nahlížet ani jako na obcházení zákona.

Do této skupiny nespadají ostatní stavby určené také k rekreaci. Z rekreačních objektů jsou to například stavby určené k rekreaci skupinové, které jsou z pohledu daně z nemovitostí považovány za stavby určené pro ostatní podnikatelskou činnost.

Stavby a nebytové prostory pro podnikatelskou činnost

Nejvyšší sazbu u daně ze staveb najdeme právě v této skupině. Sazba však v rámci této skupiny není jednotná, ale odvíjí se od podnikatelské činnosti, která se v dané stavbě provozuje. Sazby za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy podle druhů podnikatelské činnosti jsou následující:

- u staveb určených pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství je tato sazba nejnižší a činí 1 Kč;
- u staveb určených pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu činí 5 Kč;
- u staveb určených pro ostatní podnikatelskou činnost je tato sazba nejvyšší a činí 10 Kč.

Poslední skupina, u které je sazba nejvyšší nejen v rámci této skupiny, ale ze všech staveb vůbec, je skupina, kam spadají všechny podnikatelské činnosti, jež nejsou taxativně vyjmenovány v předchozích dvou odstavcích. Jako příklad těchto činností lze uvést obchodní činnost a služby, tedy oblast terciárního sektoru.

Každou budovu sloužící podnikatelské činnosti je však třeba posuzovat odděleně³⁹, nikoliv podle převažující podnikatelské činnosti, což je názor zastávaný Ministerstvem financí České republiky. Pro zařazení podnikatelské činnosti do konkrétní skupiny může pomoci odvětvová klasifikace ekonomických činností, která sice má i svoje normativní vyjádření, neboť má formu sdělení Českého statistického úřadu, ale je dosti podrobná.

Stavbou pro podnikatelskou činnost jsou zejména stavby, které má podnikatel zapsané ve své účetní evidenci, případně jí ve své evidenci zapsanou nemá, ale vyvíjí v ní podnikatelskou činnost. Daň ze stavby nebo nebytového prostoru pro podnikatelskou činnost může platit i nepodnikatel, pokud tuto stavbu pronajímá k podnikání. Na daňové určení stavby nebo nebytového prostoru pochopitelně nemá žádný vliv ani případ, kdyby byl pronajímatelem podnikatel.

Byty a ostatní samostatné nebytové prostory

Jak již bylo výše uvedeno, jsou po několik let předmětem daně z nemovitostí i byty a nebytové prostory a to včetně podílu na společných částech budovy, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. Pro tyto nemovitosti stanovil zákonodárce základní sazbu ve výši 1 Kč za 1 m², tedy stejnou jako u obytných domů, čímž nejsou činěny větší základní daňové rozdíly mezi prostorami určenými pro bydlení. Oproti úpravě daně ze staveb je to však 1 Kč za 1 m² upravené, nikoliv základní plochy, což v tomto případě představuje dvacetiprocentní rozdíl. U ostatních samostatných nebytových prostorů činí daň ze staveb taktéž 1 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy.

Ostatní stavby

Poslední skupina je opět skupinou reziduální a upravuje stavby, které zákonodárce v předchozích skupinách neuvedl bez ohledu na to, zda tak učinil úmyslně nebo neúmyslně. Pro ilustraci bych jako příklad těchto staveb uvedl stodoly, kůlny, chlěvy, stavby sloužící pro nepodnikatelské účely například školství, zdravotnictví, sociální péči, tělovýchově atd. U těchto staveb bude ale velmi záležet na jejich umístění a na jejich účelovém určení. Pokud bych například podrobněji rozebral stavbu stodoly, tak tato by mohla být podle konkrétního

³⁹ Tento právní názor byl judikován v rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích evidovaného pod č. j. 10 Ca 275/2002 ze dne 31.3.2003

případu považována buď za doplňkovou stavbu stavby určené pro bydlení, nebo za garáž (mohly by zde být garážovány zemědělské stroje, nebo nákladní automobily), dále pak za stavbu pro podnikatelskou činnost (s největší pravděpodobností zemědělskou prvovýrobou, přičemž ostatní odvětví nelze vyloučit) a v neposlední řadě za stavbu, která plní doplňkovou funkci k stavbám pro individuální rekreaci.

Sazba daně je u ostatních staveb stanovena ve výši stejné jako u obytných domů, tedy činí 3 Kč za 1 m² zastavěné plochy.

1.2.5.4. Možné korekce základní sazby daně

Výše uvedené sazby diferencované podle jednotlivých skupin nejsou sazby konečné, ale pouze sazby základní. Právní úprava daně ze staveb připouští několik možností jako tyto základní sazby korigovat, což v praxi - až na ojedinělé výjimky - znamená tyto základní sazby zvýšit. Základní sazby se mění, případně mohou měnit podle následujících kritérií:

- zvýšit s ohledem na počet nadzemních pater;
- zvýšit, pokud se stavba nachází na území obce s více jak 1000 obyvateli;
- snížit, pokud se stavba nachází na území obce s méně jak 600 obyvateli;
- zvýšit v určitých případech o 50%, pokud tak stanoví závazná vyhláška;
- zvýšit na dvojnásobek a to i přes předchozí navýšení u staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů a u staveb k nim doplňkových;
- zvýšit na dvojnásobek a to i přes předchozí navýšení, pokud jsou tyto stavby umístěny v národních parcích a v I. zónách chráněných krajinných oblastí;
- zvýšit o 2 Kč za každý 1 m² podlahové plochy nebytového prostoru sloužícího v obytném domě k podnikatelské činnosti.

Zvýšení základní sazby s ohledem na počet nadzemních pater

Základní sazbu je třeba zvýšit s ohledem na počet pater. Zákon na tomto místě hovoří pouze o nadzemních patrech, z čehož lze a contrario dovodit, že u pater podzemních se základní sazba nenavyšuje, ale nutno dodat, že také nesnižuje. Za každé další nadzemní podlaží se základní sazba daně za 1 m² zastavěné plochy stavby zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží. U staveb pro podnikatelskou činnost se základní sazba daně zvyšuje za každé další nadzemní podlaží, přičemž u ostatních staveb, kterých se toto navýšení týká, se zvyšuje pouze v případě, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy.

Protože zákon hovoří o každém dalším nadzemním podlaží, je třeba určit, které podlaží je podlažím prvním, od kterého se počítání dalších podlaží odvíjí, a které je v neposlední řadě podlažím, u kterého se základní sazba nenavýšuje. Za první nadzemní podlaží se tedy považuje každé konstrukční podlaží, které má úroveň podlahy nebo i její části do 80 cm pod nejnižším bodem přilehlého terénu, pokud není v projektové dokumentaci stanoveno jinak. Všechna podlaží umístěná nad tímto podlažím a to i včetně účelově určeného podkroví se považují za další nadzemní podlaží.

Byty a ostatní samostatné nebytové prostory jsou jedinou skupinou, u které se toto navýšování neaplikuje. Tato skutečnost se dá vyvodit z dikce zákona, který v ustanovení, které upravuje navýšení základní sazby s ohledem na počet nadzemních pater, uvádí, že základní sazba daně za každé další nadzemní podlaží se zvyšuje u staveb, jejichž zastavěná plocha byla zjištěna podle § 11 odstavce 1 písm. a) až e) ZDN. Byty a ostatní samostatné nebytové prostory jsou však v ZDN upraveny v § 11 odstavci 1 písm. f).

Korekce základní sazby daně podle lokality

Stejně tak jako u pozemků má i u staveb vliv na výši daně lokalita, ve které se nemovitost nachází. Koeficienty, jimiž se násobí základní sazba daně, jsou naprosto stejné jako u daně z pozemků v případě stavebních pozemků a činí:

- 0,3 v obcích do 300 obyvatel,
- 0,6 v obcích nad 300 obyvatel do 600 obyvatel,
- 1,0 v obcích nad 600 obyvatel do 1000 obyvatel,
- 1,4 v obcích nad 1000 obyvatel do 6000 obyvatel,
- 1,6 v obcích nad 6000 obyvatel do 10 000 obyvatel,
- 2,0 v obcích nad 10 000 obyvatel do 25 000 obyvatel,
- 2,5 v obcích nad 25 000 obyvatel do 50 000 obyvatel,
- 3,5 v obcích nad 50 000 obyvatel a ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech,
- 4,5 v Praze.

U těchto koeficientů dále platí stejný režim snižování a zvyšování těchto koeficientů, což znamená, že obce jej mohou zvýšit o jednu kategorii nebo snížit až o tři kategorie, u Prahy zvýšit na koeficient 5,0. I v případě staveb je při počtu obyvatel rozhodný stav podle poslední sčítání

lidu. Tímto koeficientem se násobí všechny druhy staveb, bez ohledu na to, zda základní sazba daně byla navyšována podle jiných ustanovení.

Další zvýšení základní sazby daně

Obce mají od roku 1994 další možnost, jak ovlivnit výši daně ze staveb prostřednictvím obecně závazné vyhlášky. U garáží, staveb pro individuální rekreaci, staveb a nebytových prostor pro podnikatelskou činnost lze opět bez ohledu na jiná zvýšení zvýšit základní sazbu o 50%. Dikce zákona požaduje, aby se tak stalo prostřednictvím obecně závazné vyhlášky pro území celé obce a připouští pouze dvě varianty: a to buď základní sazbu nezvyšovat a nebo ji zvýšit o 50%, takže nepřipouští jiný koeficient než meze intervalu 1,0 – 1,5.

Ostatní koeficienty pro navýšení jsou již zákonem pevně stanovené. Další navýšení základní sazby se týká staveb pro individuální rekreaci, které se nacházejí v národních parcích a v I. zónách chráněných krajinných oblastí. Základ daně u staveb v těchto lokalitách ze zvyšuje na dvojnásobek. V těchto případech také nezáleží na tom, zda základní sazba byla zvýšena s jiného důvodu, a to ani pokud byla zvýšena opakovaně. V praxi je pak možné, že pokud obec na základě vyhlášky na tyto stavby uplatní zvýšený koeficient (1,5), zvýší se základní sazba jenom z těchto dvou titulů na trojnásobek.

Poslední zvýšení není již procentuální, ale je vyjádřeno absolutní částkou ve výši 2 Kč. O tuto částku se základní sazba daně navyšuje za každý 1 m² podlahové plochy u nebytových prostorů sloužících v obytném domě k podnikatelské činnosti. Vzhledem k tomu, že zákonodárce použil termínu za každý 1 m², bude třeba z tohoto titulu zvýšit základní sazbu daně i z podzemních podlaží obytných domů. Z tohoto navýšení existuje však jedna výjimka, která se týká zemědělské prvovýroby, u které se tato navýšení nepoužije.

1.2.6. Osvobození a výjimky z daňové povinnosti

Každého daňového poplatníka bez pochyby potěší, pokud se najde jakýkoliv zákonný důvod pro neplacení daně. Co se systematiky ZDN týče, je zde pro tento případ několik možností. První z možností je, že nemovitost zdanění vůbec nepodléhá, tedy že není předmětem daně vůbec. Tyto případy byly rozpracovány v jednotlivých kapitolách zabývajících se předmětem daně. Další velkou skupinou, která tuto možnost nabízí, je institut osvobození od daně. V ZDN je separátně upraveno osvobození u daně z pozemků a u daně ze staveb. Zákon

také rozlišuje osvobození trvalé a osvobození dočasné. Osvobození od povinnosti platit daň nebo výjimky z daňové povinnosti jsou často vázány na splnění stanovených zákonných požadavků, zpravidla bývá také zohledněno, zda tyto nemovitosti nejsou využívány k dosažení zisku. U daně ze staveb bývá osvobození od daně používáno také jako motivační prvek, aby stimulovalo poplatníka k žádoucímu chování, případně jako prostředek zmírnění následků přírodních katastrof.

Z procesního hlediska je třeba ještě rozlišovat případy, kdy osvobození vyplývá přímo ze zákona a poplatník je uplatňovat nemusí, a případy, kdy je třeba toto osvobození uplatnit. V případě uplatnění tohoto osvobození a splněním všech zákonem stanovených podmínek vzniká poplatníkovi právní nárok na osvobození od daně. Nejdříve bych si dovolil vyjmenovat všechny případy osvobození, které uvádí zákon, a pak se v rámci vymezeného souboru pokusit o analýzu společných znaků.

Od daně z pozemků jsou osvobozeny:

- pozemky ve vlastnictví státu;
- pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí;
- pozemky užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunity, a to za předpokladu, že nejsou občany České republiky, a že je zaručena vzájemnost;
- pozemky spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo převedené podle zvláštního právního předpisu na Fond národního majetku České republiky;
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví a náboženských společností státem uznaných, dále se stavbou nebo její částí sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností;
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností;
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením, zařízeními sociální péče, nadacím a se stavbou památkových objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem kultury České republiky;
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky;

- pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy;
- pozemky území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny s výjimkou národních parků a chráněných krajinných oblastí; v národních parcích a chráněných krajinných oblastech pozemky zařazené do jejich I. zóny;
- pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky pásma hygienické ochrany vod I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat;
- pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť;
- zemědělské pozemky na dobu pěti let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě;
- na dobu pěti let od nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělské pozemky a do výměry 10 ha pozemky hospodářských lesů vydané vlastníkům na základě zvláštního předpisu, a to i v případech, kdy za tyto pozemky byly přiděleny pozemky náhradní, pokud na nich vlastníci, nebo osoby blízké, sami hospodaří a nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké;
- pozemky určené pro veřejnou dopravu;
- části pozemků, na kterých jsou zřízeny měřické značky, signály a jiná zařízení geodetických bodů, a pásy pozemků v lesích, vyčleněné pro rozvody elektrické energie a topných plynů;
- pozemky ve vlastnictví veřejných vysokých škol, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů;
- pozemky, s nimiž je příslušná hospodařit Česká konsolidační agentura;
- pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu.

Od daně ze staveb jsou osvobozeny:

- stavby ve vlastnictví státu;
- stavby ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí;
- stavby ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunity, a to za předpokladu, že nejsou občany České republiky, a že je zaručena vzájemnost;
- stavby, byty a samostatné nebytové prostory spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo převedené podle zvláštního právního předpisu na Fond národního majetku České republiky;

- stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností;
- stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností;
- na dobu 15 let, počínaje rokem následujícím po vydání kolaudačního rozhodnutí, novostavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob a byty ve vlastnictví fyzických osob v novostavbách obytných domů, pokud slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých;
- do zdaňovacího období roku 2007 včetně, obytné domy vrácené do vlastnictví fyzickým osobám z titulu restituce podle zvláštních předpisů, 18) pokud nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké;
- do zdaňovacího období roku 2007 včetně, obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, pokud byly postaveny do roku 1948 a je v nich buď nadpoloviční většina nájemních bytů, nebo byty v nich byly nejméně 15 let obsazeny též jinými uživateli než vlastníkem a osobami mu blízkými podle dřívějších zákonů o hospodaření s byty a s příkázaným nájemným, pokud nedošlo od roku 1948 k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké;
- do zdaňovacího období roku 2002 včetně, byty převedené do vlastnictví fyzických osob z vlastnictví státu, obcí a družstev podle zvláštního právního předpisu, pokud nedošlo k dalšímu převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než na osoby blízké;
- stavby sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, státním archivům, knihovnám, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, nadacím, občanským sdružením zdravotně postižených občanů a dále stavby památkových veřejně přístupných objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem kultury České republiky;
- stavby sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy;
- stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky;
- obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají dávky sociální péče na základě zákona o sociální potřebnosti a jsou držiteli průkazů ZTP a ZTP/P, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení;
- stavby pro individuální rekreaci ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají dávky sociální péče na základě zákona o sociální potřebnosti a jsou držiteli průkazu ZTP, a stavby pro individuální rekreaci ve vlastnictví držitelů průkazu ZTP/P;

- stavby kulturních památek na dobu osmi let, počínaje rokem následujícím po vydání stavebního povolení na stavební úpravy prováděné vlastníkem;
- stavby na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy, anebo změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení;
- budovy, s nimiž je příslušná hospodařit Česká konsolidační agentura;
- stavby ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu.

Jak je z předchozího výčtu patrné, je zákon, co se týče osvobození u pozemků a staveb, v ustanoveních upravujících tuto problematiku relativně obsáhlý, nicméně většina osvobození u pozemků a staveb má společného jmenovatele a zákonodárce používá i naprosto stejné slovní formulace u pozemků a staveb. U osvobozených nemovitostí plyne důvod osvobození buď ze speciálních vlastností objektu, subjektu nebo subjektu a objektu zároveň. Dále lze osvobození rozdělit na trvalé a přechodné. U přechodného osvobození by dále bylo možné členění podle způsobu určení délky osvobození a to na absolutně určité a relativně určité.

V případě osvobození pozemků hovoří zákon v některých ustanoveních o tom, že pozemek musí tvořit jeden funkční celek se stavbou. Tímto pozemkem se rozumí ta jeho část, která je nezbytně nutná k provozu a plnění funkce stavby.

V případě osvobození máme privilegované subjekty a privilegované objekty, přičemž u některých ustanoveních je třeba, aby privilegovaný subjekt vlastnil privilegovaný objekt.

Zároveň je možné, aby podmínky osvobození splňovala jenom část stavby. Je-li tomu tak, platí osvobození pouze pro tu část, která splňuje tyto podmínky, a která se zjistí z poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části stavby podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí stavby.

Subjekt daně svůj nárok na osvobození od daně uplatňuje v daňovém přiznání v zákonem stanovených případech.

Další podmínkou u osvobození od daně z nemovitostí je, že nemovitosti nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, a jsou-li pronajaty obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti.

Osvobození od daně ze staveb upravuje § 9 ZDN, který v prvním odstavci tohoto paragrafu taxativně vyjmenovává osvobozené případy. Slovní formulace je však taková, že zákon hovoří na tomto místě o stavbách, a pouze v jednom případě o stavbách, bytech a samostatných nebytových prostorech. Podle takovéto dikce zákona by však bylo třeba byty a samostatné nebytové prostory nepovažovat za stavby a od daně je neosvobozovat. Tuto zjevnou terminologickou nesprávnost zákonodárce napravuje ve třetím odstavci § 9, kterým de facto rozšiřuje výčet nemovitostí v prvním odstavci o byty a samostatné nebytové prostory, avšak činí tak pouze u stanovených případů. Toto ustanovení však je místy podle mého názoru nelogické, neboť podle něj jsou osvobozeny například i byty sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy - lze si jen velmi těžce představit, že by bylo možné, aby něco takového existovalo. Je však spravedlivé dodat, že nebytové prostory sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy existují a toto ustanovení má své opodstatnění.

Od 1. ledna 2003 nabízí ZDN další možnost osvobození. Svým druhem se toto osvobození týká speciálních objektů daně a to těch, které byly dotčeny živelnou pohromou. Rozsah osvobození závisí čistě na uvážení obce, nicméně i toto uvážení má své zákonné mantinely. V první řadě se tak musí stát obecně závaznou vyhláškou, která musí nabýt účinnosti do konce března roku následujícího po živelní pohromě a obec je povinna ji správci daně do pěti kalendářních dnů ode dne nabytí její účinnosti zaslat. Dopady tohoto ustanovení podle mého názoru nejsou jenom pozitivní. Je nepochybně správné, že nemovitosti, které byly dotčeny nějakou přírodní katastrofou, mohou být osvobozeny (naprosto správné by bylo, aby takovéto nemovitosti s ohledem na míru jejich poničení byly osvobozeny ze zákona), a tak se odlehčí subjektům daně. Těm zbude více finančních prostředků, které mohou použít třeba na obnovu poškozených nemovitostí. Problém je spíše v daňovém určení daně z nemovitostí. Vzhledem k tomu, že daně z nemovitostí jsou výlučným příjmem obecních rozpočtů, může mít takovéto osvobození od daně neblahý vliv na obecní pokladnu. Obec v důsledku své vstřícné daňové politiky přijde o velkou část finančních prostředků, které však v obcích postižených živelnými pohromami jsou docela potřeba, například na obnovu poničené infrastruktury.

1.3 Daňové řízení

Stanovený postup účastníků daňového řízení, směřující k zajištění realizace práv a povinností, které jim vyplývají z daňových vztahů, jejichž předmětem jsou nemovitosti, vyplývá v první řadě ze samotného ZDN. Vzhledem k tomu, že ZDN obsahuje jen zlomek ustanovení týkajících se daňového řízení, použije se i v případě daňového řízení subsidiárně zákon o správě daní a poplatků.⁴⁰ Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků vylučuje subsidiární užití správního řádu, je tato subsidiarita konečná. V neposlední řadě je však třeba podotknout, že ustanovení výše uvedených zákonů se použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Co se mezinárodních smluv týče, neexistuje v současné době žádná mezinárodní smlouva, která by modifikovala daňové řízení v případě daně z nemovitostí na území ČR, která by byla pro ČR závazná.

1.3.1. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je v České republice jeden kalendářní rok a - jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách - je rozhodující vždy stav k 1. lednu daného zdaňovacího období - tedy daného roku. Daň se platí i vyměřuje dopředu na dané zdaňovací období. Placení daně je konstruováno jako jakási fikce, že stav, který je platný k 1. lednu daného zdaňovacího období, bude platit po celý rok. Ke změnám v rámci roku se nepřihlíží, což má jistě spoustu důvodů, v neposlední řadě i ten, že výpočet alikvotní daně podle poměrné délky vlastnictví v daném roce by byl administrativně velmi náročný a nepřinesl by žádné další daňové příjmy, tudíž by v důsledku měl menší finanční přínos než současný stav. Bez ohledu na administrativní náročnost je však třeba podotknout, že je tento způsob nespravedlivý vůči těm, kteří mají nemovitost ve vlastnictví jen část roku.

⁴⁰ Zákon České národní rady č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění zákonů č. 35/1993 Sb., č. 157/1993 Sb., č. 302/1993 Sb., č. 315/1993 Sb., č. 323/1993 Sb., č. 85/1994 Sb., č. 255/1994 Sb., č. 59/1995 Sb., č. 118/1995 Sb., č. 323/1996 Sb., č. 61/1997 Sb., č. 242/1997 Sb., č. 168/1998 Sb., č. 91/1998 Sb., č. 29/2000 Sb., č. 159/2000 Sb., č. 227/2000 Sb., č. 218/2000 Sb., č. 367/2000 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 120/2001 Sb., č. 271/2001 Sb., č. 320/2001 Sb., č. 226/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 322/2003 Sb., č. 354/2003 Sb., č. 438/2003 Sb., č. 479/2003 Sb., č. 440/2003 Sb., č. 19/2004 Sb., č. 237/2004 Sb., č. 254/2004 Sb., č. 436/2004 Sb., č. 554/2004 Sb., č. 215/2005 Sb., č. 501/2004 Sb. a zákona č. 79/2005 Sb.

1.3.2. Daňové přiznání

Poplatníci daně mají stanovenou povinnost podat v zákonné lhůtě daňové přiznání příslušnému správci daně.

Daňové přiznání je formalizovaná podoba povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt v daňovém řízení. V tomto řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno, které spočívá v prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání, a skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má jak rozměr druhový, tedy povinnost vázající se k zákonem stanovené dani z nemovitostí, tak rozměr časový, tedy lhůt, v rámci kterých má stát právo na vyměření či doměření daně. Daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání se podle ustanovení § 13a odst. 1 DN podává na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Toto ustanovení je však třeba korigovat s ohledem na pokyn Ministerstva financí č. D-252.⁴¹ Tento pokyn upravuje podmínky pro podání v daňových věcech v elektronické podobě učiněná prostřednictvím datové zprávy, opatřené zaručeným elektronickým podpisem podle zákona o správě daní a poplatků a zákona o elektronickém podpisu⁴². Při podání učiněném prostřednictvím datové zprávy, opatřené zaručeným elektronickým podpisem, se postupuje podle § 21 zákona o správě daní a poplatků.

Zákonná lhůta pro podání daňového přiznání je stanovena od roku 1995 do 31. ledna daného zdaňovacího období, a je kratší než lhůta, která byla stanovena k podání k přiznání do roku 1994, kdy termín byl 31. březen. Vzhledem k specifickému způsobu řešení převodu nemovitostí v České republice, je třeba se vypořádat se situacemi, které mohou nastat, pokud k převodu nemovitostí a k návrhu na vklad do katastru nemovitostí došlo před 1. lednem daného zdaňovacího období, ale o vkladu nebylo rozhodnuto do 31. ledna příslušného zdaňovacího období. S účinností od 1. ledna 2005 jsou tyto situace již řešeny v ustanovení § 13a odst. 7 ZDN. Je však třeba podotknout, že od účinnosti ZDN do 14. ledna 2004 tato problematika nebyla řešena vůbec a od 14.1.2004 do 31.12.2004, tedy pro rok 2004 byla tato problematika řešena pouze pokynem Ministerstva financí⁴³. Neexistence zákonné úpravy vedla někdy ke sporům, ve kterých však soudy většinou

⁴¹ Pokyn Ministerstva financí č. D-252, Podmínky pro podání v daňových věcech prostřednictvím datové zprávy (podání v elektronické podobě), účinný od: 04.03.2003, uveřejněný v č. 3/2003 Finančního zpravodaje na straně 136

⁴² Zákon Parlamentu České republiky č. 227/2000 Sb. o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu) ve znění zákonů č. 226/2002 Sb., č. 517/2002 Sb., č. 440/2004 Sb., č. 635/2004 Sb. a zákona č. 501/2004 Sb.

⁴³ Pokyn Ministerstva financí č. D-259 o prominutí zvýšení daně a penále na dani z nemovitostí, účinný od: 14.01.2004, uveřejněný v č. 1/2004 Finančního zpravodaje na straně 36.

stály na straně poplatníků a zakazovaly vyměřovat penále novým vlastníkům, kteří v důsledku opožděných rozhodnutí o vkladech práv k nemovitostem byli de facto v prodlení s placením daně. Současná právní úprava stanoví, že poplatník má povinnost vyčkat rozhodnutí o povolení vkladu a nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí, podat daňové přiznání. Daňové přiznání tak poplatník podává za zdaňovací období následující po roce účinku vkladu do katastru nemovitostí. Teoreticky je možné, aby poplatník podával daňové přiznání i za více zdaňovacích období.

Příslušným správcem daně je místně příslušný finanční úřad, kterým je podle § 4 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází. Toto ustanovení je s trochou nadsázky jakousi obdobou výlučné místní příslušnosti, kterou bychom našli v o.s.ř., a je dalším z mnoha ustanovení v českém právním řádu, které demonstrují zvláštní postavení nemovitostí v českém právním řádu.

Povinnost podávat daňové přiznání však nemají poplatníci - až na výjimky - každý rok. Výjimky tvoří případy, kdy dojde ke změně v jednotlivých objektech daně daňového subjektu, a to jak ke změnám kvantitativním, tak kvalitativním. Pokud v průběhu zdaňovacího období pozbude daňový subjekt všech z pohledu ZDN relevantních práv k nemovitostem v území, které je v působnosti téhož správce daně, je třeba tyto skutečnosti správci daně oznámit nejpozději do 31. ledna následujícího zdaňovacího období. Co se týče změn ostatních údajů, které poplatník uváděl v daňovém přiznání, je třeba tyto sdělit správci daně do třiceti dnů ode dne, kdy k nim došlo. V případě změn stačí, když poplatník podá pouze dílčí daňové přiznání, ve kterém uvede pouze výčet změn a vypočítá novou celkovou daňovou povinnost.

Pokud jsou správci daně známy všechny okolnosti pro vyměření daně, není třeba - byť by došlo k jiným změnám - podávat další daňové přiznání. V takovýchto případech se vyměří daň podle stavu vyplývajícího z posledního daňového přiznání. Vyměřená daň se však od poslední vyměřené daně může lišit, neboť může dojít k jiným změnám, než k změnám v jednotlivých objektech daně daňového subjektu. Změny, které nemusí daňový subjekt nahlásit v daňovém přiznání, ale které mají vliv na výši daně a zohledňuje je správce daně z úřední povinnosti při výpočtu daně jsou tyto:

- změny v daňové sazbě;

- změny v průměrných cenách půdy přiřazených jednotlivým katastrálním územím, v důsledku změny vyhlášky Ministerstva zemědělství⁴⁴, kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami zemědělských pozemků;
- změny koeficientu závislého na počtu obyvatel a případně modifikovaného, ke kterým může dojít buď v důsledku změny počtu obyvatel zjištěné při novém sčítání lidu, nebo v důsledku snížení či zvýšení tohoto koeficientu na základě rozhodnutí obce;
- zavedení nebo zrušení koeficientu 1,5 prostřednictvím obecně závazné vyhlášky u garáží, staveb pro individuální rekreaci a staveb a nebytových prostor pro podnikatelskou činnost.

Výši vyměřené daně se daňový subjekt poté dozví prostřednictvím platebního výměru, nebo prostřednictvím hromadného předpisného seznamu. Hromadný předpisný seznam a platební výměr jsou speciálním případem rozhodnutí, kterým správce daně stanovuje základ daně a vyměřuje daň daňovému subjektu, a které ve výrokové části obsahuje částku daně doplněnou číslem účtu, na který má být daň zaplacená. Tato rozhodnutí mohou být i odůvodněna, ale odůvodnění zákon v těchto případech nevyžaduje. Daňový subjekt však má nárok na sdělení důvodu, na základě kterého byla daň vyměřena odlišně od částky, která byla uvedena v daňovém přiznání. Proti výše uvedeným rozhodnutím lze podat odvolání ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Odvolání musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti, kterými jsou identifikační údaje a zejména uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

V případě, že daňový subjekt daňové přiznání vůbec nepodá, vyzve ho zpravidla správce daně, aby tak učinil v přiměřené lhůtě, kterou mu stanoví. Pokud daňový subjekt daňové přiznání nepodá ani v této dodatečné lhůtě, vyměří správce daň na základě svých zjištění.

Povinnost podat daňové přiznání se vztahuje i na vlastníky nemovitostí, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs. V případě, že je ustanoven správce konkurzní podstaty, má povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitostí za stejných podmínek jako ostatní poplatníci správce konkurzní podstaty. Daň z nemovitostí, která se vyměří po prohlášení konkurzu, je běžnou pohledávkou za podstatou, kterou lze uspokojit kdykoliv během konkurzního řízení.

⁴⁴ V současnosti se jedná o vyhlášku Ministerstva zemědělství č. 463/2002 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků ve znění zákonů č. 387/2003 Sb. a zákona č. 570/2004 Sb.

1.3.3. Daňové přiznání více spoluvlastníků

V případech, kdy je nemovitost ve vlastnictví více poplatníků, jsou tito povinni platit daň společně a nerozdílně. K jednomu předmětu daně se podává pouze jedno daňové přiznání, které podává jeden ze spoluvlastníků, a platby se poukazují na jediný daňový účet. Ve smyslu ZDN se osoba, která podala daňové přiznání i za spoluvlastníky, považuje za společného zástupce. Stanovení společného zástupce však není otázkou priority podání daňového přiznání, ale otázkou dohody všech spoluvlastníků, kteří si mohou za společného zástupce zvolit osobu jinou. Příklad, kdy daňové přiznání nepodá žádný ze spoluvlastníků, ZDN již neupravuje, a je tak třeba použít subsidiárně zákon o správě daní a poplatků, který stanoví postup v těchto případech. Tento problém je vyřešen tak, že správce daně určí bez jakýchkoli omezení společného zástupce sám a vyrozumí o tom ostatní spoluvlastníky. Společný zástupce poté obdrží platební výměr, který ve většině případů bude obsahovat penále za opožděné platby. I veškeré další úkony činí správce daně vůči společnému zástupci. Co se týče úhrady vyměřené daně, musí celou vyměřenou daň zaplatit společný zástupce a to i v případech, kdy jeho podíl představuje naprosto nepatrný zlomek. Společný zástupce pak má právo regrese vůči ostatním spoluvlastníkům. Nejedná se však o žádnou zvláštní formu veřejnoprávního vztahu, ale o standardní občanskoprávní věřitelsko-dlužnický vztah. Pozice společného zástupce je v těchto případech o to těžší, že například u některých spoluvlastníků může být neznámá adresa, někdy bude nemožné spoluvlastníky vůbec dohledat.

1.3.4. Splatnost a placení daně z nemovitostí

Z výše uvedených lhůt není žádná lhůta shodná s lhůtou splatnosti daně z nemovitostí. Lhůta pro splatnost daně z nemovitostí je delší než lhůta pro podání daňového přiznání. Termíny splatnosti však nejsou stanoveny jednotně, ale závisí na druhu daňového subjektu a na celkové výši daňové povinnosti. Privilegované postavení mezi poplatníky mají provozovatelé zemědělské výroby a chovu ryb, u kterých je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. srpna a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období. Ostatní poplatníci platí daň ve čtyřech stejných splátkách, a to nejpozději do 31. května, do 30. června, do 30. září a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období. Z tohoto pravidla však existují dvě výjimky. První se týká případů, kdy daňová povinnost nepřesáhne v daném zdaňovacím období částku 1000 Kč, kdy daň je splatná najednou, a to nejpozději do 31. května běžného zdaňovacího období. Pokud by poplatník chtěl zaplatit celou částku najednou i v případě že by převyšovala 1000 Kč, musí tak učinit do stejného data. Druhou

výjimku tvoří případ, kdy celková daňová povinnost u jednoho poplatníka za nemovitosti v obvodu územní působnosti jednoho správce daně činí méně než 30 Kč. V takovýchto případech se daňové přiznání sice podává a vyměřuje se daň, nicméně takto vyměřená daň se nepředepisuje. Výsledek vyměření se poplatníkovi nebo společnému zástupci ani nesděluje, ledaže by o to poplatník nebo společný zástupce sám požádal.

1.4. Budoucí vývoj daně z nemovitostí na území České Republiky

Skutečnost, že současná česká právní úprava daně z nemovitostí je zastaralá, si uvědomuje i Ministerstvo financí, které od roku 1999 připravuje novelizaci současného zákona o dani z nemovitostí a také naprosto nové znění zákona, který by upravoval tuto problematiku. Předmětné návrhy se však nepodařilo dotáhnout do konce. Vyskytl se také další pokus o novou úpravu daně z nemovitostí, který se však týká pouze daně z pozemků. Začátek její předpokládané účinnosti byl stanoven na 1.1.2005, nicméně se tento termín ukázal jako zcela nereálný. Tento návrh se však snaží odstranit nedostatky současné právní úpravy a vychází z předpokladu, že jako základ daně by měla být brána hodnota nemovitosti, která by přibližně odpovídala její tržní hodnotě. Takto stanovená hodnota by byla aplikovatelná i na ostatní daně (daň z převodu nemovitostí, dědická daň, daň darovací atd.) a měla by být určována výlučně obcemi a finančními úřady. Návrh zákona předpokládá, že hodnota zemědělských pozemků se bude stanovovat podle BPEJ⁴⁵ vedených v katastru nemovitostí, hodnota lesních pozemků podle prováděcí vyhlášky⁴⁶ k zákonu o oceňování majetku⁴⁷ a hodnota pozemků v současně zastavěných územích obce podle cenových map stavebních pozemků obcí. Sazbu daně by měla obec stanovovat obecně závaznou vyhláškou v rámci zákonného intervalu (nejspíše 0,5 % - 0,5 %).

Jak již bylo výše uvedeno, nepočítá připravovaný návrh zákona se změnou způsobu stanovení daně u zbylých nemovitostí.

⁴⁵ Bonitovaná půdně-ekologická jednotka

⁴⁶ V současné době se jedná o vyhláška Ministerstva financí ČR č. 279/1997 Sb.

⁴⁷ Zákon č. 151/1997 Sb. Parlamentu České republiky o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)

II. Německá právní úprava

1. Daň z nemovitostí

1. 1. Historie právní úpravy na území dnešního Spolkové republiky Německo

Novodobá úprava německé daně z nemovitostí se začala rýsovat v šedesátých letech dvacátého století. V roce 1965 byl změněn zákon o oceňování majetku a od začátku sedmdesátých let se začalo postupně pracovat na daňové reformě.

Návrh nového zákona o dani z nemovitostí byl schválen Spolkovou vládou dne 10.3.1972 jako čl. 3 druhého zákona o reformě daní⁴⁸ a předán Spolkové radě. S drobnými změnami byl pak zákon postoupen Spolkovému sněmu, který se k němu kvůli svému předčasnému rozpuštění nestačil vyjádřit, a tak byl poslední zákon o dani z nemovitostí definitivně schválen až 7.8.1973.

V souvislosti se sjednocením Spolkové republiky Německo se spolkovými zeměmi bývalé NDR, byl na základě Smlouvy o sjednocení Německa rozšířen zákon o dani z nemovitostí o §§ 40 až 46, které upravovaly stanovení daně z nemovitostí v nových spolkových zemích od roku 1991. Pro tyto spolkové země byla zavedena zjednodušená procedura zjišťování daně z nemovitostí, a vstoupilo znovu v platnost daňové právo z oblasti daně z nemovitostí z roku 1935.

Dalších dvou - pro nás zajímavých - novelizací se nový zákon dočkal v důsledku dvou velkých privatizací a to privatizace Německých spolkových drah a Německé spolkové pošty.

Poslední velkou novelizací si vyžádalo přijetí nové evropské měny euro. Byla provedena zákonem k přepočtení a zarovnání daňových eurových částek ze dne 19.12.2000 (Spolkový věstník 2000 I. str. 1790).

⁴⁸ 2. Steuerreformgesetz

1.2. Platná právní úprava daně z nemovitostí

1.2.0. Pojem a funkce daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí patří i ve Spolkové republice Německo mezi přímé daně majetkového typu vybírané pravidelně každý rok. Této dani podléhá nemovitý majetek na území Spolkové republiky bez ohledu na státní příslušnost vlastnického subjektu.

Daň z nemovitostí je ve Spolkové republice daní velice spornou. Diskuze o této dani se pohybují od návrhů na její úplné zrušení až po návrhy, které zastávají její další rozšíření. V této souvislosti jsou zajímavá stanoviska jednotlivých daňových komisí⁴⁹. Ve sporu mezi úplným odstraněním daně a jejím rozšířením zatím převládá názor, že daň z nemovitostí je z důvodu svých komunálně-politických předností daní opodstatněnou, a dále se argumentuje tím, že v zemích EHS se takováto daň vyskytuje v podobném obsahu a rozsahu.

Příjem z daně z nemovitostí je poměrně rovnoměrně rozložen mezi jednotlivé obce a neliší se zásadně v poměru k obyvatelům. Daň z nemovitostí tak částečně přispívá k rovnoměrnému finančnímu zaopatření obcí. Daň z nemovitostí se dělí na daň z nemovitostí typu A a daň z nemovitostí typu B. Daň z nemovitostí typu A je zkratka pro nemovitosti zemědělské⁵⁰ a daň z nemovitostí typu B zkratkou pro stavební nemovitosti⁵¹. Tyto daně se navzájem doplňují, protože pokud poklesne příjem z jednoho typu daně, je tento zpravidla nahrazen příjmem z druhého typu (například se zastaví pozemek, který byl doposud zemědělský).

Jak již bylo uvedeno výše, je daň z nemovitostí daní majetkového typu, a možná i proto německá právní úprava zohledňuje skutečnost, zda daňovým subjektům z těchto nemovitostí nějaký příjem plyne, či nikoli, a dokonce zohledňuje i skutečnost, že se příjmy z nemovitosti podstatně snížily.

⁴⁹ Velmi zajímavý je v této věci posudek daňové komise z roku 1971, který byl uveřejněn v sešitu č. 17 spisové řady Spolkového ministerstva financí na straně 713 a násl.)

⁵⁰ agrarisch

⁵¹ baulich

Při určení daně z nemovitostí vychází německá právní úprava z objektivně určené hodnoty nemovitostí – jednotné hodnoty⁵², která se však u starých spolkových zemí nezměnila od roku 1964, a u nových spolkových zemí dokonce od roku 1935. Tímto se německá právní úprava řadí mezi země, které mají spravedlivě určený základ daně závislý na hodnotě předmětu. To je však ve vyspělých světových ekonomikách víceméně samozřejmostí.

Výnos daně z nemovitostí je i ve Spolkové republice příjmem obecních rozpočtů. Příjemcem tohoto daňového výtěžku je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází. Německá právní úprava obsahuje i případy, kdy tomu tak není, a věc je řešena odchylně od výše uvedeného pravidla. Je třeba podotknout, že všechna takováto ustanovení obsahují zároveň ustanovení o daňovém vyrovnání.

Z pohledu finančního se jedná z celorepublikového hlediska o daň čím dál tím méně významnou. Ne vždy však tomu tak bylo. Například v roce 1950 se příjem z daně z nemovitostí vyrovnal příjmu z daně živnostenské. S daňovým výnosem ve výši cca 9.658 milionů euro (daň z nemovitostí typu A: 341 milionů euro a daň z nemovitostí typu B: 9.317 milionů euro) představuje zhruba 1,2 procenta veškerých daňových příjmů, což je procentuelně nepatrně více jak v ČR. Na příjmech obecních rozpočtů se tato daň podílí měrou řádově vyšší (15,5 %) a obce mají i zákonem přiznané oprávnění tuto výši prostřednictvím koeficientů částečně ovlivnit.

I německá úprava daně z nemovitostí obsahuje četné výjimky a osvobození a to jak pro různé předměty daně, tak i různé subjekty daně.

1.2.1. Prameny platné právní úpravy

Oprávnění ukládat daně je v německé právní úpravě zakotveno v Základním zákoně. Vzhledem k federálnímu uspořádání státu řeší článek 105 Základního zákona nejen výše uvedené oprávnění daně ukládat, ale zejména rozložení kompetencí mezi Spolkem a zeměmi při stanovování ukládání a vybírání jednotlivých daní. Řešení této problematiky se nachází v hlavě desáté Základního zákona, která je nazvána „finančnictví“⁵³, v článku 105, který má podtitul „rozdělení daňových zákonodárných kompetencí“, relevantní pro naši oblast jsou odstavce 2 a 3. Odstavec 2 uvádí, že v případě konkurujícího zákonodárství se užije článku 72, který stanoví, že v takovém

⁵² Einheitswert

⁵³ Finanzwesen

případě mají země zákonodárnou pravomoc pouze do té míry, do jaké nebyla uplatněna ze strany Spolku. Protože - jak již bylo v kapitole o historii právní úpravy uvedeno - Spolek tuto možnost využil, je úprava daně z nemovitostí na spolkové úrovni. Pro nás je zároveň důležitý již zmíněný odstavec 3 článku 105 Základního zákona, který stanoví, že spolkové daňové zákony, jejichž výnosy zcela nebo zčásti přísluší spolkovým zemím nebo obcím, potřebují ke schválení souhlas Spolkové rady, což je i případ zákona o daních z nemovitostí. Rozdělení daňových příjmů je ve svých základech řešeno v článku 106 Základního zákona. Obce jsou podle odstavce 6 článku 106 Základního zákona v posledním znění oprávněny, nikoliv však povinovány, vybírat daň z nemovitostí. K článku 106 Základního zákona by bylo dobré ještě zmínit, že ve svém znění ze dne 23.5.1949 (Spolkový věstník 1949 I str. 1) nezamýšlel žádné daňové příjmy pro obce, neboť daňové příjmy byly rozděleny pouze mezi Spolek a spolkové země. Příjmy obecních rozpočtů byly pak řešeny sekundárně prostřednictvím zemského zákonodárství. V praxi však příjmy z daně z nemovitostí plynuly přímo do obecních rozpočtů, jak tomu bylo již od roku 1936. Teprve zákonem, který změnil a doplnil článek 106 Základního zákona ze dne 24.12.1956 (Spolkový věstník 1956 I str. 1077), bylo i v Základním zákoně stanoveno, že příjmy z daně z nemovitostí a živnostenských daní nepřísluší spolkovým zemím, nýbrž přímo obcím.

Právní předpis, který ve Spolkové republice upravuje daně z nemovitostí, je zákon o dani z nemovitostí⁵⁴ ze dne 7. srpna 1973 uveřejněný ve Spolkovém věstníku 1973 I str. 965 a ve Spolkovém daňovém věstníku⁵⁵ 1973 I str. 586. Vzhledem k neustálým společensko-politickým změnám musel být tento zákon k dnešnímu dni celkem devětkrát⁵⁶.

To, že zákon o dani z nemovitostí byl za celou dobu své účinnosti novelizován pouze devětkrát, a to hlavně proto, že nastaly důvody, které se k okamžiku původního znění nedaly předvídat, je do velké míry zásluhou jeho konstrukce, protože upravuje pouze ta nejdůležitější ustanovení. V případech stanovení hodnoty předmětu daně, která se logicky neustále mění, odkazuje na ustanovení zákona o oceňování.

⁵⁴ Grundsteuergesetz (GrStG)

⁵⁵ Bundessteuerblatt (BStBl.)

⁵⁶ Úvodním zákonem k daňovému řádu⁵⁶ ze dne 14.12.1976 (Spolkový věstník 1976 I s. 3341, Spolkový daňový věstník 1976 I s. 694); Smlouvou o sjednocení⁵⁶ ze dne 31.8.1990 (Spolkový věstník 1990 II s. 889, 986; Spolkový daňový věstník 1990 I s. 654, 677); zákonem k zajištění polohy ze dne 13.9.1993 (Spolkový věstník 1993 I s. 1569, Spolkový daňový věstník 1993 I s. 749); zákonem o novém železničním řádu ze dne 27.12.1993 (Spolkový věstník 1993 I s. 2378, Spolkový daňový věstník 1994 I s. 138); zákonem o novém poštovním řádu ze dne 14.9.1994 (Spolkový věstník 1994 I s. 2325, Spolkový daňový věstník 1995 I s. 256); zákonem k pokračování reformy firemních daní ze dne 29.10.1997 (Spolkový věstník 1997 I s. 2590, Spolkový daňový věstník 1997 I s. 928); zákonem o změně úvodního zákona k zákonu o úpadkovém řádu a dalších zákonů ze dne 19.12.1998 (Spolkový věstník 1998 I s. 3836, Spolkový daňový věstník 1999 I s. 118); zákonem o daňové korektuře 1999 ze dne 22.12.1999 (Spolkový věstník 1999 I s. 2601, Spolkový daňový věstník 2000 I s. 13); zákonem k zarovnání daňových eurových částek ze dne 19.12.2000 (Spolkový věstník 2000 I s. 1790, Spolkový daňový věstník 2001 I s. 3)

Pro nové spolkové země je znovu účinný Říšský zákon o oceňování⁵⁷ ze dne 16.10.1934 (Říšský věstník 1934 I str. 1035) a pro staré spolkové země platí zákon o oceňování ze dne 03.10.1974, který byl nově publikován sdělením ve Spolkovém věstníku ze dne 1.2.1991 svazek I str. 230 a naposledy změněn zákonem o změně daňových zákonů ze dne 20.12.2001 (Spolkový věstník 2000 I str. 3794, Spolkový daňový věstník 2002 I str. 4).

1.2.2. Předmět daně

Předmětem daně je nemovitý majetek ve smyslu zákona o oceňování⁵⁸. Zákon vymezuje předmět daně ve svém § 2 a rozlišuje dvě hlavní skupiny. Do první skupiny patří podniky zemědělského a lesního hospodářství ve smyslu § 33, § 48a a § 51a zákona o oceňování. Podnikům zemědělského a lesního hospodářství jsou postaveny na roveň v § 99 odst. 1 č. 2 zákona o oceňování označené nemovitosti tvořící součást podnikového jmění. Druhou velkou skupinou jsou nemovitosti specifikované v § 68, § 70 zákona o oceňování. Těmto jsou postaveny na roveň nemovitosti označené v § 99 odst. 1 č. 1 zákona o oceňování, které tvoří součást podnikového jmění.

1.2.2.1. Podniky zemědělského a lesního hospodářství

Z nemovitostí specifikovaných v tomto oddílu se vybírá daň z nemovitostí typu A. Pod pojmem podniky zemědělského a lesního hospodářství, rozumí zákon⁵⁹ a judikatura⁶⁰ takové podniky, které jsou provozovány za účelem plánovitého využívání půdy k získávání živočišných a rostlinných produktů včetně jejich dalšího zužitkování. K těmto podnikům se však v souladu s § 62 zákona o oceňování řadí i zahradnictví, ovocnářství, semenářství, pěstování hub, vánočních stromků, sladkovodní rybníkářství⁶¹, rybníkářství⁶², chov ovcí pasteveckým způsobem⁶³ a včelařství⁶⁴. Ohraničení podniků zemědělského a lesního hospodářství od živnostenských podniků se provádí i u oceňování celku podle daňově výnosových zásad.

⁵⁷ Reichsbewertungsgesetz

⁵⁸ V originálu je použit termín Bewertungsgesetz, kterému je obsahem a formou neblíží zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)

⁵⁹ § 33 a následující zákona o oceňování

⁶⁰ Například rozhodnutí spolkového finančního dvora ze dne 5.12.1980, Spolkový daňový věstník 1981 II str. 498

⁶¹ Binnenfischerei

⁶² Teichwirtschaft

⁶³ Wanderschäferei

⁶⁴ Imkerei

K zemědělskému a lesnímu majetku patří veškeré předměty hospodářského významu, které jsou natrvalo určeny k tomu, aby sloužily podniku zemědělského a lesního hospodářství. Podnik zemědělského a lesního hospodářství je hospodářskou jednotkou zemědělského a lesního majetku. K předmětům hospodářského významu, které trvale slouží podniku zemědělského a lesního hospodářství, patří zejména pozemky⁶⁵, obytné a hospodářské budovy, stálé provozní prostředky a běžný stav oběžných provozních prostředků. Běžným stavem je označován stav, který je potřebný k zabezpečení dalšího provozu podniku. K zemědělskému a lesnímu majetku však nepatří peněžní prostředky, peněžní pohledávky, obchodní pohledávky, cenné papíry, peněžité dluhy a nadbytek oběžných provozních prostředků. Dále do tohoto majetku nepatří stavy zvířat, nebo části stavů zvířat a s těmito stavy související předměty hospodářského významu, pokud zvířata neslouží ani k zemědělskému užítku podle § 51 nebo § 51a, ani k ostatnímu zemědělskému nebo lesnímu užítku podle § 62.

Podnik zemědělského a lesního hospodářství zahrnuje podle § 34 zákona o oceňování část hospodářskou a část obytnou.

Hospodářská část podniku zemědělského a lesního hospodářství zahrnuje zemědělské a lesní užívání (zemědělství, lesnictví, vinařství, zahradnictví a ostatní zemědělské a lesní užívání), předměty hospodářského významu, které nespádají do předchozí věty (dobývací prostory⁶⁶, neplodná půda⁶⁷, ostatní plochy⁶⁸), a vedlejší závody⁶⁹. Podnik zemědělského a lesního hospodářství tvoří dokonce i společné zvířectvo a s ním související předměty hospodářského významu.

Obytná část podniku zemědělského a lesního hospodářství zahrnuje budovy a části budov v míře, v jaké slouží k obytným účelům majiteli podniku, jeho rodinným příslušníkům a výminkářům. Byty a obytné prostory, které jsou pronajímány déle než po dobu šesti týdnů osobám, které nemají s provozem podniku nic společného, nespádají do této skupiny a řadí se mezi ostatní nemovitý majetek. Spíše pro demonstraci složitosti německé právní úpravy bych rád uvedl, že z této výjimky však existuje výjimka, a to pro případy, kdy tyto byty a obytné prostory jsou pronajímány letním a zimním hostům, a to pouze za takových okolností, že o tyto pronajímané prostory se přechodně zmenší bytová potřeba majitele podniku. V takovémto případě patří tyto prostory k zemědělskému a lesnímu majetku. Takováto úprava však platí pouze pro staré spolkové

⁶⁵ V němčině s používá termínu Grund und Boden

⁶⁶ Abbauand (§ 43 zákona o oceňování)

⁶⁷ Geringstland (§ 44 zákona o oceňování)

⁶⁸ Unland (§ 45 zákona o oceňování)

⁶⁹ Nebenbetriebe (§ 42 zákona o oceňování)

země, neboť u nových spolkových zemí spadají veškeré obytné budovy mezi ostatní nemovitý majetek.

Součet hodnoty hospodářské části podniku a obytné části podniku tvoří jednotnou hodnotu podniku.

§ 48 zákona o oceňování obsahuje odchylné ustanovení pro stanovení jednotné hodnoty u intenzivně využívaných ploch, jmenovitě u pěstování chřestu, zeleniny, květin, okrasných rostlin, stromových školek a semenářství.

1.2.2.2. Ostatní nemovitý majetek

Z nemovitostí specifikovaných v tomto oddílu se vybírá daň z nemovitostí typu B. Zákon při vymezení této skupiny nemovitostí odkazuje na již zmíněné § 68, § 70 zákona o oceňování. Pro tuto skupinu je důležitý pojem nemovitého majetku⁷⁰, který je obsažen v § 68 zákona o oceňování. Za nemovitý majetek se ve smyslu zákona o oceňování majetku - a tudíž i ve smyslu zákona o dani z nemovitostí - považují:

- pozemky;
- budovy;
- ostatní příslušenství a součásti nemovitostí;
- dědičné právo stavby⁷¹;
- vlastnictví bytu;
- dílčí vlastnictví k bytu;
- dědičné právo stavby bytu⁷²;
- dílčí dědičné právo stavby bytu podle zákona o vlastnictví bytu⁷³;

Nicméně pouze do té míry, v jaké nenáleží do zemědělského a lesního majetku (§ 33), nebo pokud se nejedná o provozní nemovitosti (§ 99). Nemovitý majetek nezahrnuje:

- přírodní nerostné bohatství;

⁷⁰ Grundvermögen

⁷¹ Erbbaurecht

⁷² Wohnungserbbaurecht

⁷³ Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz

- strojní a jiné zařízení všeho druhu, které patří k zařízení závodu, i když je jeho podstatnou součástí;

Do nemovitého majetku je však třeba zahrnout zesílení stropů a podpěry a jiné stavební součásti jako například pilastry⁷⁴ a ztužení⁷⁵, které nepatří výlučně do zařízení závodu.

Další definici obsahuje § 70 zákona o oceňování. Tento paragraf vymezuje pro účely daně z nemovitostí pojem nemovitost⁷⁶. Podle § 70 odst. 1 je hospodářskou jednotkou nemovitého majetku ve smyslu tohoto zákona nemovitost. Na rozdíl od zemědělství a lesnictví tvoří v tomto případě každá jednotlivá nemovitost samostatnou hospodářskou jednotku. Podíl vlastníka nemovitosti na jiném nemovitém majetku (například na společných prostorách dvorů nebo garážových stání) je třeba zahrnout do nemovitosti, pokud všechny podíly společného nemovitého majetku patří vlastníkům nemovitostí, kteří užívají svůj podíl společně se svojí nemovitostí. Toto neplatí, pokud je třeba na společný nemovitý majetek vzhledem na způsob užívání nahlížet jako na samostatnou hospodářskou jednotku (§ 2 odst. 1 věta 3 a 4 zákona o oceňování). Za nemovitost ve smyslu zákona o oceňování je třeba považovat i budovu, která se nachází na cizím pozemku, nebo je její vlastnictví v ostatních případech přičítáno osobě jiné než osobě vlastníka, a to i v případech, pokud se stala podstatnou součástí pozemku.

Na konci této kapitoly je třeba uvést, že budovy, části budov a zařízení, které slouží k ochraně obyvatelstva a předmětů důležitých k životu a obranyschopnosti před účinkem útočných zbraní, zůstávají při stanovení jednotné hodnoty bez povšimnutí (§ 71 zákona o oceňování) a de facto se na ně nevztahuje daň z nemovitostí.

1.2.3. Subjekt daně

U daně z nemovitostí jako typické majetkové daně je subjektem daně v první řadě vždy vlastník. Německá úprava používá poněkud odlišnější, nicméně podle mého názoru dostatečně vhodnou, právní terminologii. Podle § 10 zákona o dani z nemovitostí je dlužníkem daně z nemovitostí ten, kterému je přičítán předmět daně při stanovení jednotné hodnoty, tedy při stanovení jakési standardní hodnoty nemovitosti podle zákona o oceňování.

⁷⁴ Mauervorlagen

⁷⁵ Verstreben

⁷⁶ Grundstück

Tím však výčet daňových dlužníků nekončí, neboť daňovým dlužníkem je i ten, kterému je přičítáno dědičné právo stavby, dědičné právo stavby bytu nebo část dědičného práva stavby.

V případě, že k předmětu daně má vlastnické právo nebo právo vlastnickému právu obdobné a relevantní z pohledu zákona z daně nemovitostí více subjektů, ručí tyto subjekty za daň z nemovitostí společně a nerozdílně.

Oddíl VI zákona o dani z nemovitostí, který reflektoval sjednocení Německa, výčet subjektů daně rozšířil, neboť stanovil, že daňovým dlužníkem daně z nemovitostí je odchylně od § 10 uživatel zemědělského a lesního majetku v souladu s § 125 odst. 2 zákona o oceňování. V případě, že by uživatelů majetku bylo více, budou dlužníky solidárními.

Německý zákon o dani z nemovitostí obsahuje ustanovení a ručení za daň z nemovitostí a to nejen ručení osobní, ale i ručení věcné. Co se osobního ručení týče, ručí kromě daňového dlužníka osoby, kterým náleží právo užívat předmět daně, a dále i ty, kterým náleží právo právu užívacímu obdobné. Pokud je celý předmět daně nebo pouze jeho část převedena na jinou osobu, ručí nabyvatel vedle dřívějšího vlastníka za daň připadající zcela nebo částečně na předmět daně, která je splatná za dobu posledního kalendářního měsíce před převodem. Toto však neplatí pro převody nemovitého majetku z konkurzní podstaty a v případech, kdy byl nemovitý majetek získán ve vykonávacím řízení.

Zajímavé je z pohledu českého práva i ručení věcné, jehož úprava je obsažena v § 12 zákona o dani z nemovitostí, a který stanoví, že daň z nemovitosti lpí na předmětu daně jako veřejné břemeno, což zaručuje nejvyšší jistotu při výběru daně tohoto typu.

1.2.4. Základ daně a sazba daně

Při výpočtu daně z nemovitostí platí i pro německou právní úpravu stejná rovnice: daň z nemovitostí = základ daně * sazba daně * koeficient. Základ daně představuje tzv. jednotná hodnota, tedy zjednodušeně řečeno hodnota nemovitého majetku stanovená podle zákona o oceňování, což je hodnota vycházející ze skutečné ceny nemovitého majetku nebo z její část podléhající dani, která je podle zákona o oceňování ke dni rozhodnému pro vyměření daně (§ 16 odst. 1, § 17 odst. 3, § 18 odst. 3) určující pro předmět daně. V případech § 10 odst. 2 je třeba

při výpočtu základu daně vzít za základ součet obou jednotných hodnot, které se stanoví podle § 92 zákona o oceňování.

Sazba daně činí:

- 6 ‰ pro podniky zemědělského a lesního hospodářství;
- 2,6 ‰ pro rodinné domky ve smyslu § 75 odst. 5 zákona o oceňování, s výjimkou vlastnictví bytů a dědičného práva stavby bytu, včetně nemovitostí tímto právem zatížených z prvních 38.346,89 euro jednotné hodnoty (dříve činila tato částka 75.000 DM);
- 3,5 ‰ z jednotné hodnoty nebo její části podléhající dani pro zbytek z jednotné hodnoty nebo části jednotné hodnoty podléhající dani, rodinného domku, o kterou tato převyšuje 38.346,89 euro;
- 3,1 ‰ pro rodinné dvojdomky ve smyslu § 75 odst. 6 zákona o oceňování;
- 3,5 ‰ u ostatního nemovitého majetku.

Výslednou daň získáme, jak již bylo výše uvedeno, pokud vynásobíme součin základu daně a sazby daně koeficientem⁷⁷. Stanovení koeficientu upravuje § 25 zákona o dani z nemovitostí. Podle něj se určí, jakým procentem se vynásobí základ daně nebo rozložený podíl. Toto procento je pak označováno jako koeficient. Koeficient se pevně stanovuje na jeden nebo více kalendářních roků, nejdéle však na hlavní zdaňovací období. Usnesení o stanovení nebo změně koeficientu je třeba učinit do 30. června kalendářního roku s účinkem od začátku tohoto kalendářního roku. Po této době může být učiněno usnesení o pevném stanovení koeficientu pouze tehdy, pokud koeficient nepřekročí výši koeficientu posledně stanoveného. Koeficient však musí být vždy jednotný pro podniky zemědělského a lesního hospodářství ležící v jedné obci a pro ostatní nemovitosti ležící v jedné obci. V praxi se koeficienty pro daň nemovitostí typu A a daň z nemovitostí typu B zpravidla liší, nicméně rozdíl mezi nimi není řádový. Je-li změněno území obcí, může zemská vláda nebo jí pověřený úřad připustit po určitou dobu různé koeficienty pro změnou dotčená území. Výši koeficientů, jejich vývoj a korelaci jejich výše s počtem obyvatel v obci ukazují tabulky v příloze.

Stanovení daňového základu je v kompetencích místně příslušného finančního úřadu. Vybírání daně samotné je však plně v kompetencích obcí. Toto rozdělení má své opodstatnění,

⁷⁷ Hebesatz

neboť při stanovení daňového základu je veřejný zájem na tom, aby byl tento základ pro daň z nemovitostí zjištěn podle jednotného základu, a v rámci vybírání daně ze strany obce je třeba vyzdvihnout zájem na zachování autonomie obce při stanovení koeficientu a vybírání daně samotné. Zemské právní úpravě zůstává vyhrazeno, v jakém vzájemném poměru musí být koeficienty pro daň z nemovitostí u podniků zemědělského a lesního hospodářství, pro daň z nemovitostí u ostatních nemovitostí a pro živnostenskou daň, jaké nejvyšší sazby nesmějí být překročeny, a do jaké míry smějí být se svolením dozorčího úřadu obce připuštěny výjimky.

Po přečtení předchozího by se dalo konstatovat, že německá právní úprava je při stanovení daně z nemovitostí daleko jednodušší než právní úprava česká. Je třeba podotknout, že pro staré spolkové země tomu tak vskutku je, ale v důsledku sjednocení Německa bylo třeba vyřešit stanovení a výpočet daně v nových spolkových zemích, a proto bude v následujících odstavcích třeba popsat i úpravu týkající se této problematiky.

Daň z nemovitostí byla po sjednocení Německa legislativně vyřešena přidáním celého oddílu do zákona o dani z nemovitostí. Oddíl IV. má označení „Daň z nemovitostí za předmět daně na území uvedeném v článku 3 Smlouvy o sjednocení Německa od kalendářního roku 1991“. „Území uvedené v článku 3 Smlouvy o sjednocení Německa“, je legislativní označení pro nové spolkové země, tedy spolkové země bývalé Německé demokratické republiky. Vyměření daně na území nových spolkových zemí upravují §§ 40 – 42 zákona o dani z nemovitostí. § 40 stanoví, že na místo podniků zemědělského a lesního hospodářství ve smyslu § 2 nastupuje majetek sdružený do uživatelské jednotky⁷⁸ ve smyslu § 125 odst. 3 zákona o oceňování. Vyměření daně z nemovitostí pro nemovitosti podle jednotné hodnoty je upraveno v § 41.

Vzhledem k tomu, že zákonodárce nechtěl opustit od způsobu stanovení základu daně z jednotné hodnoty, bylo třeba jít dále do historie a najít odpovídající předpis, který by na území nových spolkových zemí tuto jednotnou hodnotu dokázal stanovit. Tímto zákonem byl, jak již bylo v kapitole k historii právní úpravy uvedeno, Říšský zákon o oceňování majetku ze dne 16.10. 1934 (Říšský věstník 1934 str. 1035), který k 1.1.1935 všeobecně stanovil jednotné hodnoty pozemkového vlastnictví. Jednotnou hodnotu určenou podle tohoto předpisu budu nadále označovat jako jednotnou hodnotu 1935. Pokud je tedy k okamžiku zdanění pro daň z nemovitostí stanovena směrodatná jednotná hodnota 1935, nebo ji lze stanovit (§ 132 zákona o oceňování), platí pro stanovení základu daně odchylně od § 15 daňová měrná čísla nadále použitelných §§ 29 až 33 prováděcího nařízení k dani z nemovitostí ze dne 01.07.1937 (Říšský věstník I str. 733). Snížená

⁷⁸ Nutzungseinheit

daňová měrná čísla však neplatí pro rodinné domky, pro vlastnictví bytů a dědičné právo stavby bytu, včetně jím zatížené nemovitosti. Původní prováděcí nařízení k dani z nemovitostí⁷⁹ bylo ze dne 01.07.1937 a bylo publikováno v Říšském věstníku I na straně 733. Paragrafy 29 až 33, na které § 41 zákona o dani z nemovitostí odkazuje, jsou jediné, které z tohoto nařízení jsou k dnešnímu dni ještě účinné.

Pro zastavěné nemovitosti platí následující daňová měrná čísla:

Daňová měrná čísla podle prováděcího nařízení k dani z nemovitostí

Nemovitostní skupina, respektive hodnotová skupina	skupina obcí		
	a	B	C
	do 25.000 obyvatel	od 25.000 do 1.000.000 obyvatel	nad 1.000.000 obyvatel
	‰	‰	‰
I. staré stavby (u rodinných domků jen pro část jednotné hodnoty, která převyšuje 15 338,76 euro)	10	10	10
II. rodinné domky - staré stavby prvních započatých nebo celých 15 338,76 euro jednotné hodnoty	10	8	6
III. novostavby (u rodinných domků jen pro část jednotné hodnoty, která převyšuje 15 338,76 euro)	8	7	6
IV. rodinné domky - staré stavby prvních započatých nebo celých 15 338,76 euro jednotné hodnoty	8	6	5

Pro určení, do jaké skupiny obcí daná obec spadá, je podle § 30 prováděcího nařízení k dani z nemovitostí směrodatný výsledek sčítání lidu ze dne 16.6.1933. § 30 prováděcího nařízení k dani z nemovitostí dále obsahuje četná ustanovení, která řeší případy, kdy došlo od 16.6.1933 ke změně ve struktuře obcí, tedy například jejich sloučení, rozdělení, případně novému vzniku. Pro rozlišení mezi stavbou novou a stavbou starou se stanovil rozhodný den na 31.3.1924. Stavby, které byly dokončeny k nastěhování před tímto datem, se považují za stavby staré a stavby, které byly dokončeny k nastěhování po tomto datu, za novostavby.

⁷⁹ Grundsteuerdurchführungsverordnung

Pokud se na nemovitosti nacházejí jak stavby staré, tak i stavby nové, je pro stanovení daňového měrného čísla rozhodující vzájemný poměr jejich hodnot. Stejný poměr je rozhodující i v případě, pokud se na nemovitosti nachází kromě rodinného domku i budova jiné nemovitostní skupiny.

Pokud je sporné, zda jde o stavbu starou nebo o novostavbu, je rozhodující rozhodnutí, které bylo směrodatné pro poslední vyměření daně.

Pro nezastavěné nemovitosti činí daňové měrné číslo jednotně 10 %.

Vyměření daně z nemovitostí za pronajaté obytné nemovitosti a rodinné domky podle náhradního vyměřovacího základu je upraveno v § 42. U pronajatých obytných nemovitostí a rodinných domků, u kterých není k okamžiku zdanění pro daň z nemovitostí stanovena směrodatná jednotná hodnota 1935, nebo ji stanovit podle § 132 zákona o oceňování nelze, vyměří se roční částka daně z nemovitostí podle obytné plochy a při jiném využití podle užitné plochy. Takto zjištěné plochy představují tzv. náhradní vyměřovací základ. Náhradní vyměřovací základ se stanoví následovně. Při koeficientu 300 % pro nemovitosti činí roční částka daně z nemovitostí za nemovitost:

- pro byty, které jsou vybaveny koupelnou, vnitřním WC a sdruženým vytápěním, 1 € za 1 m² obytné plochy;
- pro ostatní byty 0,75 € za 1 m² obytné plochy;
- za každé garážové stání pro osobní automobil 5 €.

Pro prostory, které slouží jiným než obytným účelům, se stanoví roční částka za 1 m² užitné plochy, která je rozhodující pro byty nacházející se na nemovitosti. Stanoví-li se koeficient odchylně od odstavce 2 § 42 (tedy jiný než 300 %), sníží nebo zvýší se roční částky odstavce 2 § 42 v poměru, v jakém je stanovený koeficient za nemovitosti ke koeficientu 300 %. Takto vzniklá roční částka za 1 m² obytné a užitné plochy se zaokrouhlí na celé centy dolů.

1.2.6. Osvobození a výjimky z daňové povinnosti

I německá právní úprava obsahuje četná ustanovení o osvobození od daně. Tato úprava rozlišuje - stejně tak jako úprava česká - osvobození od daně u nemovitého majetku určitých právních subjektů, tedy privilegované subjekty, a osvobození určitého majetku, tedy privilegované objekty.

1.2.6.1. Privilegované subjekty

Osvobození od daně u nemovitého majetku určitých právních subjektů je obsaženo v § 3 zákona o dani z nemovitostí.

Od daně z nemovitostí je osvobozen:

- nemovitý majetek tuzemských právnických osob veřejného práva, určený pro veřejnou službu nebo veřejné užívání. Z tohoto majetku je však vyjmutý nemovitý majetek, který je užíván profesními zastoupeními⁸⁰ a profesními sdruženími⁸¹, a zároveň majetek, který je užíván sdruženími lékařů nemocenských pokladen⁸² a spolkovými sdruženími lékařů nemocenských pokladen⁸³;
- nemovitý majetek Majetkového fondu Spolkových drah⁸⁴, který je používán ke správním účelům;
- nemovitý majetek, který je užíván k obecně prospěšným nebo dobročinným účelům tuzemskou právní osobou veřejného práva nebo tuzemskou korporací, sdružením osob nebo majetku, které podle stanov, zakládacího dokumentu⁸⁵ nebo jiného zřízení a skutečného jednání slouží výlučně a bezprostředně k obecně prospěšným nebo dobročinným účelům;
- nemovitý majetek, který slouží náboženskému společenství, které je korporací veřejného práva, jejímu řádu, některému z jejich náboženských bratrstev nebo některému z jejich

⁸⁰ Berufsvertretungen

⁸¹ Berufsverbänden

⁸² Kassenärztlichen Vereinigungen

⁸³ Kassenärztlichen Bundesvereinigungen

⁸⁴ Bundeseisenbahnvermögen, což je subjekt Spolku bez právní subjektivity, se sídlem v Bonnu, který byl vytvořen z majetkového fondu (přesný výraz je „Sondervermögen“, což je zvláštní, oddělený majetek určité osoby se zvláštním režimem) Spolkových drah (Bundesbahn) a Říšských drah (Reichsbahn)

⁸⁵ V originálu je užit výraz Stiftungsgeschäft, což je v užším smyslu právní úkon založení nadace

spolků k účelům náboženským, vědeckým, vzdělávacím, výchovným nebo k účelům vlastní správy. Náboženským společenstvím jsou postaveny na roveň židovské náboženské obce, které nejsou korporacemi veřejného práva;

- služební byty duchovních a kostelníků náboženských společenství, které jsou korporacemi veřejného práva, a židovských náboženských obcí. § 5 se nepoužije na toto ustanovení;
- nemovitý majetek náboženských společenství, které jsou korporacemi veřejného práva, a židovských náboženských obcí, které náleželo ke dni 01.01.1987 a náleží v době rozhodné pro vyměření daně do jmění odděleného podle církevního práva, zejména do fondu pracovních míst, jehož výnosy jsou určeny výlučně k vyplácení a zaopatřování duchovních a kostelníků, jakožto i jejich pozůstalých. Není-li dána, na území uvedeném v článku 3 Smlouvy o sjednocení Německa příslušnost nemovitého majetku do odděleného jmění ve smyslu první věty ke dni 01.01.1987, je postačující, když nemovitý majetek náležel v době před 01.01.1987 do odděleného jmění ve smyslu první věty. § 5 a § 6 se nepoužijí na toto ustanovení.

Nemovitý majetek musí být přičitatelný výlučně tomu, kdo jej využívá ke zvýhodněným účelům, nebo jinému zvýhodněnému právnímu subjektu.

Veřejnou službou nebo veřejným užíváním je ve smyslu tohoto zákona výsostná činnost nebo užívání přiměřené účelu veřejnosti. Poplatek za užívání veřejností nesmí být vyžadován za účelem dosažení zisku. Veřejná služba nebo veřejné užívání ve smyslu zákona o dani z nemovitostí je nepřijatelná u podniků živnostenského typu právnických osob veřejného práva ve smyslu zákona o dani z příjmu právnických osob.

Výše citovaný § 3 zákona o dani z nemovitostí však není výlučný při vyjmenování privilegovaných subjektů. Další ustanovení o privilegovaných subjektech je obsaženo v § 36 a týká se válečných poškozců a vdov po nich, což je německou zvláštností. Tato ustanovení jsou zařazena mimo § 3 ze systematických důvodů, neboť se nejedná o osvobození od daně, nýbrž o pouhou daňovou úlevu. Při zdaňování daňových měrných částek za nemovitý majetek válečných poškozců, kteří obdrželi za účelem získání nebo posílení jejich nemovitého majetku finanční vyrovnání na základě spolkového zaopatřovacího zákona⁸⁶ ve znění vyhlášeném dne 22.01.1982 (Spolkový věstník I str. 21), naposledy změněném nařízením ze dne 15.06.1999 (Spolkový věstník I str. 1328), je třeba vzít za základ jednotnou hodnotu sníženou o toto finanční vyrovnání. Zvýhodnění

⁸⁶ Bundesversorgungsgesetzes

bude poskytováno pouze do té doby, dokud budou zaopatřovací závazky⁸⁷ v zákonné výši kráceny kvůli kapitálovému vyrovnání. Daňové zvýhodnění podle § 36 odstavce 2 se u válečných poškozců poskytne také na nemovitosti obecně prospěšného bytového nebo sídelního podniku⁸⁸, pokud splňuje veškeré tři následující předpoklady:

1. Válečný poškozenec zaplatil za přidělení nemovitosti finanční vyrovnání bytovému nebo sídelnímu podniku.
2. Musí mít s podnikem uzavřenou nájemní smlouvu s čekatelským právem na nabytí vlastnického práva⁸⁹ takovým způsobem, že bydlí za nájemné, než na něj přejde vlastnické právo k nemovitosti, nebo jeho práva jako nájemce musí být nájemní smlouvou upravena tak, že se nájemní vztah téměř vyrovná nabytí vlastnictví.
3. Musí být zajištěno, že daňové zvýhodnění bude v plném rozsahu ku prospěchu válečného poškozence.

Pokud existovaly výše uvedené předpoklady u zesnulého válečného poškozence ke dni jeho smrti, a pokud zdělila jeho vdova nemovitost celou nebo zčásti, poskytne se daňové zvýhodnění také vdově, pokud v nemovitosti bydlí. Je však zajímavé, že pokud se vdova znovu provdá, toto daňové zvýhodnění odpadne.

1.2.6.2. Privilegované objekty

Privilegované objekty, které jsou od daně z nemovitostí osvobozeny, obsahuje § 4 zákona o dani z nemovitostí. Pokud nejsou tyto privilegované objekty osvobozeny již podle § 3, je od daně z nemovitostí osvobozen:

- nemovitý majetek, který je určen pro výkon bohoslužeb náboženského společenství, které je korporací veřejného práva, nebo židovské náboženské obci;
- pohřebiště;
- ulice sloužící veřejné dopravě;
- cesty;
- náměstí;
- vodní cesty;

⁸⁷ Versorgungsgebühren

⁸⁸ Wohnungs- oder Siedlungsunternehmen

⁸⁹ Kaufanwartschaft

- přístavy;
- železniční tratě, jakož i pozemky se stavbami a zařízeními, které této dopravě bezprostředně slouží (například mosty, plavební komory, stanoviště s návěstími, stavidla, hradla);
- na dopravních letištích a dopravních přistávacích plochách všechny plochy, které jsou nutné k zajištění řádného leteckého provozu, a na které nesmějí být umístěny pozemní stavby a jiné překážky pro leteckou dopravu;
- nemovitosti se stavbami a zařízeními, která bezprostředně slouží tomuto provozu, jakož i nemovitosti, na kterých jsou nehybná zařízení k zabezpečení leteckého provozu včetně ploch, které jsou nezbytné k dokonalému provozu těchto zařízení;
- tekoucí vody a jejich odtok regulující rezervoáry;
- pozemky se zařízeními veřejných vodohospodářských a půdních svazů⁹⁰ udržovanými v zájmu s pořádkem a zlepšením poměrů vody a půd a ve veřejném zájmu státem kontrolované soukromé ochranné hráze;
- nemovitý majetek, který je užíván pro účely vědy, výuky nebo výchovy, pokud je zemskou vládou nebo jí pověřeným úřadem uznáno, že účel užívání spadá do rámce veřejných úloh. Nemovitý majetek musí být připočitatelný výlučně tomu, kdo jej užívá, nebo právnické osobě veřejného práva;
- nemovitý majetek, který je užíván pro účely nemocnice, pokud nemocnice splnila v kalendářním roce, který předchází dni rozhodnému pro zdanění (§13 odst. 1) předpoklady § 67 odst. 1 nebo 2 daňového řádu⁹¹.

Nemovitý majetek musí být připočitatelný výlučně tomu, kdo jej užívá, nebo právnické osobě veřejného práva.

Slouží-li nemovitý majetek, který je kromě daňově zvýhodněným účelům (§ 3 a § 4) zároveň užíván k účelům bydlení, platí osvobození pouze pro:

- společné ubytování armády, zahraničních vojsk, mezinárodního vojenského hlavního velení, spolkové ostrahy hranic, policie a ostatních bezpečnostních sborů Spolku a územních korporací jakož i jejich svazů;

⁹⁰ Bodenverbände

⁹¹ Abgabenordnung

- obytné prostory v internátech, jakož i semináře pro kazatele a kněze, pokud je ubytování v nich potřebné k účelům výuky, výcviku nebo výchovy. Není-li internát nebo seminář provozován právním subjektem zvýhodněným podle § 3 odst. 1 č. 1, 3 nebo 4, potřebuje uznání od zemské vlády nebo od ní pověřeného úřadu, že provoz internátu nebo semináře spadá do rámce veřejných úloh;
- obytné prostory, jejichž daňově zvýhodněný účel ve smyslu § 3 odst. 1 č. 1, 3 nebo 4 může být dosažen jenom prostřednictvím jejich přenechání;
- prostory, ve kterých se musí zdržovat osoby za účelem plnění daňově zvýhodněných účelů (pohotovostní prostory), pokud zároveň nerepresentují byt majitele.

Byty podléhají dani vždy, i když splňují předpoklady § 5 odstavce 1.

Je-li nemovitý majetek používán kromě daňově zvýhodněných účelů (§ 3 a § 4) zároveň k účelům zemědělským a lesnickým, platí osvobození pouze pro:

- nemovitý majetek, který slouží k výukovým nebo výzkumným účelům;
- nemovitý majetek užívaný armádou, zahraničními vojsky, mezinárodním vojenským hlavním velením nebo bezpečnostními sbory uvedenými v § 5 odst. 1 č. 1 jako cvičiště nebo letiště;
- nemovitý majetek, který spadá pod § 4 č. 1 až 4.

Osvobození podle § 3 a § 4 je účinné pouze tehdy, pokud je předmět daně používán bezprostředně pro daňově zvýhodněný účel. O bezprostřední užívání se jedná, jakmile je předmět daně upraven tak, že může být užíván pro daňově zvýhodněné účely. Pokud je užívána k daňově zvýhodněným (§ 3 a § 4) účelům prostorově ohraničená část předmětu daně, je od daně osvobozena pouze tato část předmětu daně. Slouží-li předmět daně nebo část předmětu daně (odstavec 1) zároveň jak daňově zvýhodněným účelům (§ 3 a § 4), tak i jiným účelům, aniž by bylo možné prostorové ohraničení pro jednotlivé účely, je předmět daně nebo jeho část osvobozena pouze v případě, převažují-li daňově zvýhodněné účely.

1.2.6.3. Další možné důvody snížení daně

Další možností, jak se „vyhnout“ placení daně, je prominutí daně. Prominutím daně se z větší části zabývá oddíl IV. zákona o dani z nemovitostí. Zákon rozlišuje dvě skupiny důvodů, u kterých je možné daň prominout. Daň se promíjí u kulturních statků a zeleně a z důvodu podstatného snížení výnosu.

1.2.6.3.1. Prominutí u kulturních statků a zeleně

V případě kulturních statků a zeleně se daň z nemovitostí se promíjí:

- u nemovitého majetku nebo u části nemovitého majetku, jehož zachování vzhledem k významu, který má pro umění, dějiny, vědu nebo ochranu přírody, je ve veřejném zájmu, pokud jím docílené příjmy a ostatní výhody (hrubý výnos) nepřesahují zpravidla roční náklady;
- u parků a zahrad historické hodnoty (v tomto případě je však osvobození závislé od dalšího předpokladu, a to, že v jsou tyto parky a zahrady v rozsahu osvobození zpřístupněny veřejnosti);
- u veřejné zeleně, hřišť a sportovišť, pokud roční náklady na jejich provoz zpravidla překračují hrubý výnos z nich plynoucí.

Je-li hrubý výnos z nemovitého majetku, v jehož budovách se nacházejí předměty vědeckého, uměleckého nebo historického významu, zejména sbírky nebo knihovny, které jsou určeny pro výzkum a osvětlu, trvale snižen užíváním k uvedeným účelům, sníží se daň z nemovitosti o procento, o které je snížen hrubý výnos. Toto platí pouze v případě, pokud je vědecký, umělecký nebo historický význam umístěných předmětů uznán zemskou vládou nebo jí pověřeným úřadem.

1.2.6.3.2. Prominutí z důvodu podstatného snížení výnosu

Je-li výnos u podniků zemědělského a lesního hospodářství a u zastavěných nemovitostí o 20 % nižší než běžný hrubý výnos předmětu daně a daňový dlužník za toto snížení hrubého výnosu nenese odpovědnost, sníží se daň z nemovitosti o procentní sazbu, která odpovídá čtyřem pětinám procentní sazby snížení hrubého výnosu. U podniků zemědělského a lesního hospodářství a u zastavěných nemovitostí využívaných k vlastní obchodní činnosti se sleva poskytne pouze tehdy, pokud by vybírání daně z nemovitostí bylo podle hospodářských poměrů podniku nespravedlivé. Za běžný hrubý výnos se považuje u podniků zemědělského a lesního hospodářství hrubý výnos, který by byl podle poměrů na začátku vyměřovacího období obvykle a trvale dosažitelný při náležitém hospodaření; u zastavěných nemovitostí hodnota, která se stanoví podle zákona o oceňování v řízení o stanovení hodnoty výnosu (roční hrubý nájem, který by byl směrodatný při hlavním stanovení na počátku vyměřovacího období. § 79 odst. 3 a 4 zákona o oceňování se

neužije). U zastavěných nemovitostí hodnota, která se stanoví podle zákona o oceňování v řízení o stanovení hodnoty věci (tedy ne výnosovou metodou), podle poměrů na začátku vyměřovacího období (odhadnutý běžný čistý roční hrubý nájem).

U zastavěných nemovitostí využívaných k vlastní obchodní činnosti se za snížení běžného výnosu považuje snížení využitelnosti nemovitosti. Zahrnuje-li hospodářská část podniku zemědělského a lesního hospodářství pouze lesohospodářské využití, je třeba stanovit snížení výnosu podle toho, v jakém rozsahu byl snížen lesohospodářský užitek při přecenění hodnoty nastalými škodami.

Je-li část nemovitosti využívána k vlastní hospodářské činnosti, určí se snížení výnosu pro tuto část podle § 33 odstavce 2, pro zbylou část podle § 33 odstavce 1. Zahrnuje-li hospodářská část podniku zemědělského a lesního hospodářství pouze z části lesohospodářské využití, určí se snížení výnosu pro tuto část podle § 33 odstavce 3, pro zbylou část podle § 33 odstavce 1. V případech věty 1 a 2 se stanoví jednotná procentuální sazba snížení výnosu pro celý předmět daně podle podílu jednotlivých částí na jednotné hodnotě nemovitosti nebo na hodnotě hospodářského části závodu lesního a zemědělského hospodářství.

Snížení výnosu však není důvodem prominutí, pokud může být zohledněno pro vyměřovací období prostřednictvím přecenění jednotné hodnoty, nebo mohlo být zohledněno při včasné podání návrhu na přecenění.

1.2.6.3.3. Ostatní důvody

Zákon o dani z nemovitostí dále ve svém § 43 obsahuje ustanovení o osvobození od daně pro novostavby bytů. Toto ustanovení je však již bez praktického významu, neboť se vztahovalo na nemovitosti s novostavbami bytů na území nových spolkových zemí a to do 31.12.2000. Doba osvobození byla deset let. V současnosti je zvýhodnění bytové výstavby obsaženo v zákoně na podporu bytové výstavby.

1.3. Daňové řízení

V rámci německého daňového řízení vztahujícího se k dani z nemovitostí je možno říci, že se jedná o tři zřetězená řízení. První řízení slouží ke stanovení jednotné hodnoty a nazývá se řízení o stanovení jednotné hodnoty⁹². Na něj navazuje řízení o stanovení základu daně⁹³. Poslední řízení je vyměřovací řízení daně z nemovitostí⁹⁴. V praxi celý proces probíhá tak, že daňový základ je stanoven příslušným finančním úřadem zvláštním výměrem, který se nazývá daňový výměr o základu daně⁹⁵. Finanční úřad pak zašle tento výměr obci, která je oprávněna daň vybírat⁹⁶.

1.3.1. Řízení o stanovení základu daně

Základ daně stanovuje vždy místně příslušný finanční úřad. Místně příslušný finanční úřad v případě daně z nemovitostí je ten, v jehož obvodu se předmět daně nachází. Stanovení základu daně je blíže popsáno v příslušné kapitole. Základ daně není stanoven pevně jednou pro vždy, ale je třeba ho za jistých okolností měnit.

Základ daně se nově stanoví, je-li provedeno přecenění hodnoty (§ 22 odst. 1 zákona o oceňování), nebo dojde-li ke změně druhu nebo k navýšení hodnoty. Základ daně se nově stanoví k okamžiku přecenění. Základ daně se nově pevně stanoví i tehdy, dozví-li se finanční úřad, že důvody, ke kterým v určovacím řízení o jednotné hodnotě není třeba přihlížet, vedou k jinému základu daně než tomu, který byl stanoven pro poslední okamžik zdanění, nebo že poslední zdanění je chybné.

Bylo-li provedeno dodatečné zjištění (§ 23 odst. 1 zákona o oceňování), stanoví se základ daně dodatečně k okamžiku dodatečného zjištění (dodatečné zdanění). Základ daně se dodatečně stanoví také poté, co odpadne důvod osvobození předmětu daně od daně z nemovitostí, ale je již pevně stanovena směrodatná jednotná hodnota (§ 13 odst. 1) pro výpočet daně z nemovitostí. Za základ dodatečného zdanění budou brány, jak již bývá dobrým pravidlem, poměry v okamžiku dodatečného zdanění.

⁹² Einheitswertverfahren

⁹³ Steuermessbetragsverfahren

⁹⁴ Grundsteueranlagungsverfahren

⁹⁵ Steuermessbescheid

⁹⁶ Heheberechtigte Gemeinde

Základ daně se zruší, bude-li zrušena jednotná hodnota, nebo dozví-li se finanční úřad, že u předmětu daně nastal důvod k osvobození od daně, nebo že základ daně byl stanoven chybně.

Výměry o novém vyměření⁹⁷ nebo dodatečném vyměření⁹⁸ základů daně mohou být vydány i před okamžikem zdanění. Tyto výměry je třeba změnit nebo zrušit, pokud do tohoto okamžiku vyjdou najevo změny, které by vedly k odchylnému stanovení.

1.3.2. Vyměřovací řízení

Stanovení a výběr daně z nemovitostí přísluší, pokud zemská právní úprava nestanoví jinak, obcím, které i zároveň určí, zda nemovitý majetek ležící v jejich katastru podléhá dani z nemovitostí. Nejsou-li ve spolkové zemi žádné obce, přísluší toto právo přímo spolkové zemi (toto se konkrétně týká Berlína, Hamburгу a Brém).

Rozhodnutí obce o koeficientu je de facto rozhodnutí o tom, že obec bude daň z nemovitostí vybírat. U nemovitého majetku, který neleží v katastru žádné obce, určí zemská vláda nařízením, kdo bude vykonávat pravomoci, které podle tohoto zákona přísluší obcím.

Daň se vybírá vždy za období jednoho kalendářního roku. Daň se vyměřuje výlučně na základě stavu k 1. lednu daného zdaňovacího období. Celková částka se stanoví, jak bylo již dříve uvedeno, vynásobením základu daně příslušným koeficientem, případně vynásobením rozloženého základu daně příslušným koeficientem.

Výměr daně z nemovitostí je třeba vyhotovit v písemné podobě. Daň z nemovitostí může být vyměřena jedním výměrem i s poplatkem za užívání. Zároveň je připuštěno stanovit daň z nemovitostí na více let. V těchto případech není třeba po dobu, po kterou se nezmění koeficient, vydat nový výměr daně z nemovitostí a to až na případy, kdy se změní základ daně. Daň z nemovitostí se smí stanovit dopředu na stejně dlouhou dobu, na kterou byl stanoven koeficient. I když je daň stanovena na více let, vybírá se daň vždy za jeden kalendářní rok.

Česká právní úprava za zabývá případy, kdy se daň vzhledem ke své výši nevybírá. Takováto konkrétní ustanovení bychom v německé právní úpravě hledali marně. Podle daňového řádu⁹⁹ je sice možné stanovit, že se částky pod 10 € nevybírají, nicméně v případě daně z nemovitostí takováto

⁹⁷ Neuveranlagung

⁹⁸ Nachveranlagung

⁹⁹ Abgabenordnung (AO)

právní úprava chybí. Minimální vybíranou částku tak lze dovodit pouze nepřímo ze zákona o oceňování.

Pokud se daň nezmění, je možné vydat daňový výměr veřejnou vyhláškou. Veřejná vyhláška se oznámí způsobem v místě obvyklým. Co je způsob v místě obvyklý, je přenecháno zemské právní úpravě. Pro daňové dlužníky nastanou dnem vyhlášení veřejné vyhlášky stejné právní účinky, jako kdyby tento den obdrželi písemné vyhotovení daňového výměru. V praxi však vždy obdrží daňový dlužník také výzvu k zaplacení¹⁰⁰.

Při stanovení daně se obce řídí daňovým řádem a je zde tudíž vyloučeno použití zemských právních norem. U spolkových zemí, které nemají žádné obce - tedy u Berlína, Brém a Hamburгу - stanoví (i vybírá) daň z nemovitostí finanční úřad. Asi největším rozdílem mezi českým a německým daňovým řízením u daně z nemovitostí je skutečnost, že není třeba podávat žádné zvláštní daňové přiznání. Při stanovení daně je obec vázána rozhodnutím finančního úřadu o základu daně. Výměr o základu daně má tudíž funkci podkladového výměru¹⁰¹. Obec tedy nemá ani povinnost zkoumat správnost takového výměru.

Co se formy a obsahu daňového výměru týče, je tento upraven v § 157 daňového řádu. Každý daňový výměr musí obsahovat označení daňového dlužníka a musí být jemu také adresován. Dále je třeba označit daň, která se vybírá a její výši. Poslední nutnou náležitostí daňového výměru je poučení o opravných prostředcích.

Daňový výměr je účinný dnem doručení daňovému dlužníku. V případě daňových výměrů oznamovaných prostřednictvím veřejné vyhlášky, nastane účinek shodný s účinkem doručení, dnem vyhlášení veřejné vyhlášky.

V řízení o opravných prostředcích se užije německého soudního řádu správního¹⁰². Proti rozhodnutí obce je možné podat odvolání. Pokud obec o odvolání rozhodne negativně, nebo o něm v dostatečné lhůtě nerozhodne vůbec, je možné podat žalobu na zrušení správního aktu¹⁰³ ke správnímu soudu.

¹⁰⁰ Zahlungsaufforderung

¹⁰¹ Grundlagenbescheid

¹⁰² Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)

¹⁰³ Anfechtungsklage

1.3.3. Řízení o prominutí daně

Dalším řízením, které u daně z nemovitostí připadá v úvahu, je řízení o prominutí daně. Prominutí se přiznává vždy po uplynutí kalendářního roku pro daň z nemovitostí, která byla pro daný rok pevně stanovena, tedy pro vyměřovací období. Směrodatné pro rozhodování o výměru jsou poměry vyměřovacího období. Řízení se zahajuje na návrh a i prominutí samotné lze přiznat pouze na návrh. Návrh je třeba podat do 31. března roku, který následuje po vyměřovacím období. V případech prominutí u kulturních statků a zeleně není třeba každoroční opakování návrhů. Daňový dlužník má však v takovýchto případech povinnost oznámit obci změnu rozhodujících okolností do tří měsíců od účinnosti takovýchto změn. V ostatních případech je třeba návrh každoročně opakovat.

1.3.4. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je i ve Spolkové republice Německo jeden kalendářní rok. Stav rozhodující pro stanovení daně je stav předmětu daně na začátku kalendářního roku, tedy stav k 1. lednu. Daň z nemovitostí vzniká na začátku kalendářního roku, pro který se daň stanoví. Ani ve Spolkové republice se nepřihlíží ke změnám v osobě vlastníka během kalendářního roku.

Daň z nemovitostí se stanovuje na kalendářní rok. Je-li obcí stanoven koeficient na více než jeden kalendářní rok, může být ročně vybírána daň z nemovitostí pevně stanovena i pro jednotlivé kalendářní roky tohoto období. Změní-li se však koeficient, změní se i stanovení daně podle předchozí věty.

Daňovým dlužníkům, kteří mají v kalendářním roce zaplatit daň z nemovitostí ve stejné výši jako v roce minulém, může být daň z nemovitostí stanovena veřejnou vyhláškou¹⁰⁴. Pro daňové dlužníky nastanou dnem vyhlášení veřejné vyhlášky stejné právní účinky, jako kdyby tento den obdrželi písemné vyhotovení daňového výměru.

1.3.5. Rozložení základu daně

V rámci výkladu daňového řízení bych neměl opomenout zmínit se o specifickém daňovém řízení, které je označováno jako řízení o rozložení. Rozložení základu daně¹⁰⁵ je třeba, rozprostírá-li

¹⁰⁴ öffentliche Bekanntmachung

¹⁰⁵ Zerlegung des Steuermessbetrages

se předmět daně na katastrálních územích více obcí. Výjimkou jsou pouze podíly připadající na jednotlivé obce (rozložené podíly¹⁰⁶). Pro míru rozložení platí následující:

- u podniků zemědělského a lesního hospodářství se přikáže část základu daně, která připadá na hodnotu bydlení, obci, ve které se nachází obytná část, nebo její nejcennější část. Část základu daně, která připadá na hospodářskou hodnotu, se rozloží v poměru, ve kterém připadají jednotlivé plochy na jednotlivé obce;
- u nemovitostí se rozloží základ daně v poměru, v jakém jsou jednotlivé plochy připadající na jednotlivé obce. Vede-li rozložení podle velikostí ploch k zjevně nespravedlivému výsledku, provede finanční úřad na návrh obce rozložení podle měřítka, které bylo bráno za základ podle dosavadního práva. Toto platí do té doby, dokud nenastane žádná podstatná změna skutečných poměrů; v případě podstatných změn je třeba rozkládat podle měřítka, které lépe vyhovuje skutečným poměrům. Pokud se obce dohodnou s daňovým dlužníkem na rozložení podílů, je toto směrodatné.

Připadá-li na obec rozložený podíl, který činí méně než 25 €, přikáže se tento podíl obci, které podle odstavce 1 náleží největší rozložený podíl. Den rozhodný pro rozložení je den, ke kterému byla pevně stanovena jednotná hodnota pro určení základu daně. Změní-li se základy pro rozložení bez toho, aby byla jednotná hodnota přeceněna, nebo dodatečně pevně stanovena, stanoví se rozložené podíly nově podle stavu k 1. lednu následujícího roku, pokud se odchyluje u jedné obce nový podíl o více než desetinu, nejméně však o 10 € od dosavadního podílu.

Zemská vláda může stanovit nařízením, že u podniků zemědělského a lesního hospodářství, které se rozkládají na katastrálním území více obcí, se z důvodu zjednodušení uskuteční místo rozložení tzv. daňové vyrovnání. Při daňovém vyrovnání se přidělí celý základ daně obci, v jejímž katastru se nachází nejcennější část předmětu daně. Tato obec se označuje jako sídelní obec¹⁰⁷. Na daňovém příjmu sídelní obce se pak podílejí zbylé obce. Jejich podíl by měl vést přibližně k výsledku, který by nastal v případě rozložení.

¹⁰⁶ Zerlegungsanteile

¹⁰⁷ Sitzgemeinde

1.3.6. Splatnost a placení daně z nemovitostí

Splatnost daně z nemovitostí upravuje § 28 zákona o dani z nemovitostí. Daň z nemovitostí je splatná 15. února, 15. května, 15. srpna a 15. listopadu ve výši jedné čtvrtiny roční částky.

Obce mohou určit, že malé částky jsou splatné následovně:

- 15. srpna roční částka, pokud nepřesahuje 15 €
- 15. února a 15. srpna polovina roční částky, pokud tato nepřesahuje 30 €.

Na žádost daňového dlužníka může být odchylně od výše uvedených dat zaplacená celá částka daně z nemovitostí za daný rok ke dni 1. června. Tato žádost musí být podána nejpozději do 30. září předchozího kalendářního roku. Takto vyžádaný způsob placení zůstává směrodatný do doby, dokud nebude zažádáno o jeho změnu. O změnu způsobu placení musí být požádáno opět nejpozději do 30. září předchozího kalendářního roku.

Daňový dlužník je povinen do doby oznámení nového daňového výměru platit zálohy k dosavadním datům splatnosti na podkladě naposledy stanovených ročních daní. Je-li úhrn záloh, které měly být zaplacený do doby oznámení nového daňového výměru (§ 29), menší než daň, která vyplývá z oznámeného daňového výměru pro předešlé dny splatnosti (§ 28), je třeba zaplatit rozdíl během jednoho měsíce od oznámení daňového výměru. Povinnost dříve zaplatit nesplacené zálohy zůstává nedotčena. Je-li úhrn záloh, které byly zaplacený do doby oznámení nového daňového výměru, naopak vyšší než daň, která vyplývá z oznámeného daňového výměru pro předešlé dny splatnosti, vyrovná se rozdíl po oznámení daňového výměru prostřednictvím zápočtu nebo vrácením přeplatku. Výše uvedená ustanovení o přeplatcích nebo nedoplatcích platí obdobně i v případech, kdy je daňový výměr zrušen nebo pozměněn.

Neměl-li daňový dlužník do doby oznámení výše daně za daný rok platit žádné zálohy podle § 29, má povinnost zaplatit do jednoho měsíce po oznámení daňového výměru daň, která vyplývá z oznámeného daňového výměru za předchozí dny splatnosti (§ 28). V takovýchto případech hovoří zákon o dodatečném vyměření daně.

Poslední výjimku ohledně splatnosti daně obsahuje § 45, která se vztahuje jen na splatnost malých částek a platí pouze pro území nových spolkových zemí. Pokud rada města nebo obce připustila pro menší částky jiný způsob placení, který je odchylný od způsobu výše uvedeného, tedy od způsobu podle § 28 odst. 2 a 3, zůstává takováto úprava platná do doby než bude zrušena.

Závěr

Na závěr mé práce, ještě před tím, než se pustím do hodnocení právních úprav a případných návrhů de lege ferenda a de lege lata, bych rád v několika odstavcích shrnul českou a německou právní úpravu daně z nemovitostí.

Daň z nemovitostí patří v obou zemích mezi přímé daně majetkového typu vybírané pravidelně každý rok. Co se týče **legislativně-technické konstrukce daně, je v obou zemích stejná** – celorepublikový zastupitelský orgán schvaluje zákon o dani z nemovitostí, který obsahuje přesný způsob stanovení základu daně a přesné sazby daně. Obcím je ponechána možnost tyto pomoci koeficientů modifikovat. V samotné konstrukci daně z nemovitostí jsou však mezi oběma právními úpravami zásadní rozdíly. Česká právní úprava se primárně člení na daň z pozemků a daň ze staveb, zatímco německá takovéto dělení postrádá.

Samotný **předmět daně** vymezují obě právní úpravy odchylně. V České republice jsou jím nemovitosti vedené v katastru nemovitostí, v Německu nemovitý majetek ve smyslu zákona o oceňování, který rozlišuje dvě hlavní skupiny (a to podniky zemědělského a lesního hospodářství a nemovitosti ostatní, mezi které podle zákona kromě pozemků a budov patří také dědičné právo stavby a dědičné právo stavby bytu).

U **subjektu daně** je dost těžko možné, aby existovaly mezi oběma úpravami větší rozdíly, a proto je u obou právních úprav subjektem daně v první řadě vlastník, a za určitých okolností případně nájemce. Německá právní úprava pojala definici subjektu daně v souladu s konstrukcí daně z nemovitostí - subjektem daně je ten, komu je přičítán předmět daně při stanovení jednotné hodnoty, tedy i ten, komu je přičítáno dědičné právo stavby nebo dědičné právo stavby bytu.

Stanovení **základu daně** je v České republice velmi rozmanité a v důsledku toho i komplikované. Základem daně z pozemků je cena pozemků, která je však uměle stanovená pro jednotlivé druhy pozemků a nevychází z jejich skutečné hodnoty. U zastavěných ploch nádvoří, stavebních ploch a ostatních ploch je základem daně jejich skutečná výměra v m² a nikoliv cena. Základem daně u staveb je zastavěná plocha, u bytů upravená podlahová plocha. **Sazba daně** pak činí u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů 7,5 ‰; u trvalých travních porostů a hospodářských lesů a rybníků 2,5 ‰; u zastavěných ploch, nádvoří a ostatních ploch 0,10 Kč; u stavebních pozemků, obytných domů, příslušenství k obytnému domu nad 16 m², u doplňkových

staveb k rekreaci, staveb a nebytových prostor pro podnikatelskou prvovýrobu 1 Kč; u rekreačních staveb a domů a ostatních staveb 3 Kč; u garáží 4 Kč; u staveb a nebytových prostor pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 5 Kč; u staveb a nebytových prostor určených pro ostatní podnikatelskou činnost je tato sazba nejvyšší a činí 10 Kč.

Při výpočtu daně z nemovitostí platí i pro německou právní úpravu stejná rovnice: daň z nemovitostí = základ daně * sazba daně. **Základ daně** však představuje tzv. jednotná hodnota, tedy zjednodušeně řečeno hodnota nemovitého majetku stanovená podle zákona o oceňování, což je hodnota vycházející ze skutečné ceny nemovitého majetku. **Sazba daně** činí 2,6 ‰ pro rodinné domky z prvních 38.346,89 euro jednotné hodnoty; 3,1 ‰ pro rodinné dvojdomky; 3,5 ‰ z jednotné hodnoty rodinného domku, o kterou tato převyšuje 38.346,89 euro, a u ostatního nemovitého majetku.

Obě právní úpravy připouští korekci výše uvedeným způsobem vypočítané daně pomocí koeficientů. Německá právní úprava připouští dva typy koeficientů a to pro daň typu A a daň typu B, které stanoví obec jednotně pro celé její území. Česká právní úprava připouští koeficienty v závislosti na počtu obyvatel, které také stanoví obec jednotně pro celé své území; a dále u garáží, staveb pro individuální rekreaci, staveb a nebytových prostor pro podnikatelskou činnost koeficient 1,5 a u staveb pro individuální rekreaci, které se nacházejí v národních parcích a v I. zónách chráněných krajinných oblastí, koeficient 2,0. **Dále česká právní úprava připouští navýšení** o 2 Kč za každý 1 m² podlahové plochy u nebytových prostorů sloužících v obytném domě k podnikatelské činnosti a o 0,75 Kč za 1 m² za každé další patro.

Co se týče **osvobození a výjimek** z daňové povinnosti, jsou důvody osvobození v zásadě stejné a sledují obecně prospěšné účely, nicméně existují mezi nimi jistá národní specifika, jako jsou u české právní úpravy restituenti a osoby blízké a u německé právní úpravy váleční poškození. Německá právní úprava připouští - na rozdíl od české - **prominutí daně** z důvodu podstatného snížení výnosu nemovitého majetku.

Zdaňovacím obdobím je u obou právních úprav jeden kalendářní rok a rozhodující je stav k 1. lednu daného roku. Obě právní úpravy připouští možnost **placení daně** ve více splátkách, termíny splátek se však liší (31. května, 30. června, 30. září a 30. listopadu u právní úpravy české a 15. února, 15. května, 15. srpna a 15. listopadu u německé). **Platební výměr** je v ČR stanovován na poplatníka, v Německu na konkrétní nemovitost, kde dlužná daň vázne na předmětné nemovitosti jako věcné břemeno.

Německé daňové řízení vztahující se k dani z nemovitostí představují tři zřetězená řízení (řízení o stanovení jednotné hodnoty, řízení o stanovení základu daně a vyměřovací řízení daně z nemovitostí). Daňový základ je stanoven příslušným finančním úřadem zvláštním výměrem, který pak zašle tento výměr obci, která je oprávněna daň vybírat. Asi největším rozdílem mezi českým a německým daňovým řízením u daně z nemovitostí je skutečnost, že v Německu není třeba podávat žádné zvláštní daňové přiznání.

Hodnocení daně z nemovitostí by nebylo kompletní, pokud bych kromě hodnocení právní úpravy nezhodnotil i ekonomickou dimenzi daně samotné. Co se ekonomických kritérií týče, patří daň z nemovitostí v České republice mezi daně neekonomické. Z tabulky vývoje příjmů daně z nemovitostí je zcela jasně patrné, že podíl této daně na celkových daňových příjmech neustále klesá a je třeba počítat s tím, že již nebude představovat necelé 1%, ale spíše 5 až 6 ‰ daňových příjmů. V absolutním vyjádření se však jedná zhruba o 5 miliard Kč. Administrativní náklady na výběr daně jsou nepochybně nižší než příjem z ní¹⁰⁸, ale můžeme pravdivě tvrdit, že příjem daně z nemovitostí by ani nestačil na mzdové prostředky ministerstva financí. Administrativní náklady na výběr daně však nejsou náklady jediné, které jsou s daní spjaty. Mezi další náklady nepochybně patří i náklady daňových poplatníků, které souvisí s daní z nemovitostí, tedy náklady na vyplnění daňového přiznání, náklady spojené s placením daně, čas¹⁰⁹ strávený činnostmi spojenými s daní z nemovitostí atd. Pokud bychom zohledňovali i takovéto náklady, dospěli bychom zřejmě k závěru, že je daň z nemovitostí za současných podmínek v České republice ekonomicky neobhajitelná.

Jsem názoru, že daň z nemovitostí by měla být zrušena, protože je zbytečně složitá, neefektivní a administrativně náročná, navíc její význam pro příjmy obecních rozpočtů by byl jednoduše nahraditelný přenastavením daňových výnosů ostatních daní. Přesto budu v následujících odstavcích vycházet z toho, že daň z nemovitostí je nenahraditelnou součástí daňového systému České republiky. Pokusím se v nich nastínit možné změny současného systému, které považuji za rozumné, a které jsou běžné ve vyspělých státech EU.

Základ daně lze stanovit prakticky buď na základě hodnoty předmětu daně, nebo lze za základ daně vzít uměle vytvořenou jednotku, která není závislá na hodnotě předmětu daně. Česká právní úprava je v tomto ohledu zastaralá, neboť ve vyspělých zemích EU je běžné, že se základ

¹⁰⁸ administrativní náročnost jednotlivých daní je údaj, který se bohužel nikde nesleduje, je však známo, že mzdové náklady ministerstva financí nepřesahují 8 miliard

¹⁰⁹ Náklady obětované příležitosti

daně stanoví ad valorem. Stanovení hodnoty nemovitostí by ve svém důsledku neznamenalo žádný extrémní nárůst administrativní zátěže pro státní správu, neboť takto stanovené hodnoty předmětu daně by bylo možné použít i pro výpočet dalších daní, jako je například daň darovací, daň dědická a daň z převodu nemovitostí. Stanovení základu daně by mělo za účelem snížení administrativní náročnosti probíhat automatizovaně za současného využití výpočetní techniky.

Dále je třeba zvážit, zda by nebylo přínosné dát obcím větší pravomoc při stanovení daně z nemovitostí tak, jak je běžné ve vyspělých státech EU. Případně i takovou moc, aby se obce mohly rozhodovat, zda daň z nemovitostí budou vůbec vybírat či nikoliv.

Zároveň považuji za rozumné, aby platební výměr nebyl stanovován na poplatníka, jak tomu dle platné právní úpravy v ČR je, ale na konkrétní nemovitost, a aby dlužná daň vázla na předmětné nemovitosti jako věcné břemeno, což by znamenalo naprostou jistotu, že daň bude vybrána.

Při navrhovaných změnách - tedy zejména požadavku, aby se daň z nemovitostí odvíjela od hodnoty nemovitosti - by však bylo nutné zohlednit některá specifika současného stavu na trhu s nemovitostmi v České republice. Pokud by daň z nemovitostí byla daní ad valorem, bylo by v první řadě třeba zohlednit skutečnost, že v České republice existují statisíce bytů s regulovaným nájemným. Požadovat po vlastnících bytů, aby platili daň z tržní ceny, by bylo nespravedlivé. Požadovat zaplacení této daně od nájemců bytů s regulovaným nájemným vypočtenou z tržní hodnoty bytu, či nájemného, by zase bylo proti smyslu regulace nájemného. Dalším specifikem české trhu s nemovitostmi je, že mnozí lidé si před rokem 1989 většinou svépomocí vybudovali domy i ve velice atraktivních lokalitách, u kterých vzrostly ceny poté prudce nahoru, a při výpočtu daně z tržní hodnoty by hrozilo, že takováto daň pro ně bude neúnosná, nebo se stane přinejmenším obrovskou finanční zátěží. V každém případě by nová úprava daně z nemovitostí vycházející z hodnoty předmětu daně jen stěží postihla všechna specifika českého trhu s nemovitostmi a struktura vlastníků nemovitostí by tak s vysokou pravděpodobností dožila jistých změn.

I přes nastíněné možné změny v právní úpravě daně z nemovitostí, které by nepochybně přispěly k zlepšení současné situace, nelze nikdy dosáhnout ideálnějšího stavu než takového, který by nastal za situace, kdy by daň z nemovitostí byla zcela zrušena. Proto dle mého názoru za nejlepší návrh de lege ferenda považuji naprosté zrušení této daně jednou pro vždy. Byl bych velmi rád, kdyby toto zrušení daně z nemovitostí bylo podpořeno zákazem jakýchkoliv majetkových daní, který by byl zakotven přímo v Ústavě.

Literatura:

Bakeš, Milan Finanční právo – 3., aktualizované vydání – Praha: C.H.Beck, 2003 – ISBN: 80-7179-667-0

Creifelds Carl Rechtswörterbuch – 18.vydání Mnichov: C.H.Beck 2004. ISBN: 3406520308

Engliš Karel, Finanční věda: nástin teorie hospodářství veřejných svazků. 1 vyd. Praha, Nakladatelství Fr. Borový, 1929.

Freuedenfeld, František. Kovanda, František Zákon o přímých daních. 2. vyd. Praha: Právnické knihkupectví a nakladatelství Linhart, 1937.

Grůň, Lubomír Dejiny daní, poplatkov a cla. 1. vyd. Bratislava: Holoprint, 2000. ISBN: 80-967243-2-0.

Klein Franz, AO Abgabenordnung. Kommentar. - 8. zcela nově přepracované vydání Mnichov: C. H. Beck 2003. ISBN 3-406-49727-6

Malý Karel a kol., Dějiny českého a československého práva do roku 1945 – 2. upravené vydání, Linde Praha – ISBN: 80-7201-167-7

Marková, Hana a kolektiv Daňové právo komentáře – 14. doplněk (11.doplněk k 2.vydání) Praha: C.H.Beck 2005. ISBN 80-7179-417-1

Peková, Jitka Majetkové daně v daňové soustavě České Republiky. – 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. ISBN: 80-85963-41-8

Radvan, Michal Zdanění nemovitostí v Evropě – 1. vydání – Praha: LexikNexis CZ – edice Knihovnička Orac, 2005. ISBN: 80-86920-00-3

Schäfer Martin, Strotmeier Markus Bewertung, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grundsteuer - 5. přepracované a rozšířené vydání Mnichov: C. H. Beck 2002. ISBN 3-406-49766-7

Stöckel Reinhard, Grundsteuerrecht - 1. vydání Stuttgart: Deutscher Gemeindeverlag 2003. ISBN 3-555-01280-0

Široký, Jan Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2003. ISBN: 80-7179-413-9.

Troll Max, Eisele Dirk Grundsteuergesetz mit Nebengesetzen, Richtlinien und Verwaltungsanweisungen und mit ausführlichen Rechtssprechung zur Zweitwohnungsteuer. – 8. přepracované vydání Mnichov: Franz Vahlen Verlag, 2004. ISBN: 3800630575

Přílohy

Seznam příloh:

Příloha A: Mezinárodní srovnání daně z nemovitostí a daně obdobné.....	2
Příloha B: Podíl z příjmu z daně z nemovitostí na obecních a celkových daňových příjmech.....	13
Příloha C: Vývoj příjmů daně z nemovitostí v EUR.....	14
Příloha D: Vývoj příjmů z daně z nemovitostí v CZK.....	15
Příloha E: Průměrné koeficienty podle počtu obyvatel pro nové spolkové země a východní Berlín.....	16
Příloha F: Průměrné koeficienty podle počtu obyvatel pro dřívější spolkové území.....	17
Příloha G: Vývoj průměrných koeficientů od roku 1985.....	18

Příloha A: Mezinárodní srovnání daně z nemovitostí a daně obdobné

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Belgie	Neexistuje daň z nemovitostí; Existují ale zálohy na příjmy z nemovitostí, které mají podobný charakter jako daň z nemovitostí	Dani podléhá pronájem zastavěných a nezastavěných nemovitostí, jakož i nájemní hodnota užívaných nebo neužívaných zastavěných a nezastavěných nemovitostí. Nemovitosti v obchodním jmění jsou podchyceny jako podnikové jmění nebo oběžná aktiva v rámci běžného zjišťování zisku.	Příjmy z nemovitého majetku ze zjišťují u soukromého majetku na základě katastrálního výnosu (odhadnutý roční výnos nemovitosti), nebo na základě skutečné výše příjmů, pokud jsou nemovitosti užívány k podnikatelské činnosti.	- Příjmy z nemovitostí vyměřené na základě katastrálního výnosu se vybírají prostřednictvím zálohy (=daň vybíraná srážkou) v souladu s daňovým výměrem. Tato záloha přísluší regionům ve výši 2,5 % (vlámské regiony) respektive 1,25 % (valonské regiony a Brusel). K nim se přidávají přírážky provincií a obcí (efektivní zatížení dosahuje poté 18% až 50 %). Srážková daň je konečná (je však možné v omezené výši zúčtování s daní z příjmů u bytů v soukromém vlastnictví)	- Daň z příjmů z nemovitého majetku přísluší regionům. Provincie, svazky obcí a obce mohou k dani stanovit přírážky, které jim přísluší.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Dánsko	Komunální a úřední daň z nemovitého majetku užívaného vlastníkem	Uživatel - fyzická osoba - vlastní nemovitosti. Předmětem daně jsou nemovitosti ve vlastnictví výše uvedených osob na celém světě.	Pro nemovitosti na území Dánska, veřejně stanovení základu ke dni 1.1. daného kalendářního roku. Pro nemovitosti nacházející se v zahraničí, tržní cena ke dni 1.1. daného kalendářního roku.	1% daňové hodnoty do 3,04 mil. DKK (cca 425 tis. EUR) a 3% z částky tuto hodnotu převyšující.	Příjem z daně přísluší obcím.
	Komunální daň z nemovitostí	Ostatní nemovitý majetek pokud nepodléhá komunální a úřední dani.	Hodnota pozemku	Daňové sazby se pohybují mezi 0,6% a 2,4%	Příjem z daně přísluší obcím.
	Úředně-komunální daň z nemovitostí	Ostatní nemovitý majetek, pokud nepodléhá komunální a úřední dani.	Hodnota pozemku	Daňové sazba činí 1%	Příjem z daně přísluší obcím.
	Komunální daň z nemovitostí u budov používaných jako kanceláře, hotely, továrny, výrobní haly a obdobným účelům	Ostatní nemovitý majetek, pokud nepodléhá komunální a úřední dani. Nemovitosti nacházející se v zahraničí nepodléhají komunálním daním z ostatního nemovitého majetku.	Hodnota stavby	Daňové sazba nesmí překročit 1%	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Německo	Daň z nemovitostí	Podniky zemědělského a lesního hospodářství a ostatní nemovitosti včetně průmyslových nemovitostí.	Základem pro vyměření daně je základ daně, který se stanoví pomocí jednotné hodnoty.	Základ daně se stanoví z jednotné hodnoty pomocí daňového měrného čísla (pohybuje se v rozmezí 2,6 ‰ až 10 ‰). Obce mohou základ daně navýšit prostřednictvím koeficientu.	Příjem z daně přísluší obcím.
Finsko	Daň z nemovitostí	Nemovitosti kromě zemědělské a lesních	Daňová hodnota nemovitosti	Pro nemovitosti užívané k účelům bydlení mezi 0,22 % a 0,5 %; ostatní nemovitosti 0,5% až 1%; dále existují zvláštní daňové sazby mezi 1% a 3 % pro určité nezastavěné pozemky ve městech.	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Francie	Daň ze zastavěných pozemků	Stavby včetně pozemků, jakož i pozemky sloužící k podnikatelským účelům.	Katastrální čistý výnos (zjišťuje se podle katastrální nájemní hodnoty po odečtení paušální částky ve výši 50%).	Sazby daně a přírážky departementů jsou lokálně odlišné; stanoví se každý rok znovu. Pro novostavby platí všeobecné osvobození v délce 2 let, v rámci sociální výstavby 15 let.	Příjem z daně přísluší obcím a departementům.
	Daň z nemovitostí z nezastavěných pozemků	Nezastavěné pozemky všech druhů.	Katastrální čistý výnos (zjišťuje se podle katastrální nájemní hodnoty po odečtení paušální částky ve výši 20%).	Sazby daně a přírážky departementů jsou lokálně odlišné.	Příjem z daně přísluší obcím a departementům.
	Daň z obytných prostor	Všichni obyvatelé (nájemci nebo vlastníci) zařízených prostor (vybírá se vedle daně z nemovitostí)	Katastrální nájemní hodnota bytu po odečtení určitých částek pro rodiny (pro první dva členy rodiny 10% a pro dalšího člena rodiny 15% průměrné nájemní hodnoty v dotyčné obci)	Sazby daně jsou lokálně odlišné.	Příjem z daně přísluší obcím a departementům.
	Daň z nemovitostí společností (tzv. 3% roční daň)	Nemovitosti nacházející se na území Francie, respektive práva k nemovitostem na území Francie, které jsou vlastněny přímo či nepřímo právníckými osobami (francouzskými i zahraničními).	Tržní hodnota nemovitosti ke dni 1.1. kalendářního roku, ve kterém je vlastněna nemovitost nebo právo k nemovitosti na území Francie.	3% tržní hodnoty. Existují však čemé důvody k osvobození.	Příjem z daně přísluší státu.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Řecko	Poplatek za nemovitý majetek (daň z nemovitostí)	Nemovitý majetek	Objektivní hodnota nemovitého majetku (zjišťuje se každé 2-3 roky ve srovnávacím řízení a eviduje se v úředním registru)	Daňové sazby se pohybují mezi 0,25 % a 0,35 %, jsou jednotné pro celé území obce a stanoví je obecní zastupitelstvo.	Příjem z daně přísluší obcím.
Irsko	Daň z nemovitostí (rates)	Nemovitý majetek	Hodnota nemovitého majetku, který je předmětem daně	Existují rozdílné obecní koeficienty- Daňové zatížení se pohybuje mezi 0,3 % a 1,2 %. V rozvojových regionech je možné snížení daně u nově vybudovaných průmyslových zón (na 1/3 po dobu 11ti let).	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Itálie	Obecní daň z nemovitostí	<p>Obecní daň z nemovitostí podléhají v tuzemsku se nacházející stavby, zemědělské pozemky a stavební pozemky, bez ohledu na způsob užívání. Není rozhodující, zda se nemovitosti nacházejí ve vlastnictví fyzických osob nebo v podnikovém jmění. Daňovým dlužníkem je vlastník nemovitosti nebo vlastník věcných práv (užívací právo atd.) bez ohledu na bydliště nebo sídlo vlastníka.</p>	<p>U budov a zemědělských pozemků katastrální výnosy (průměrné odhadní hodnoty výnosů budov a zemědělských pozemků, které jsou periodicky revalvovány různými koeficienty), které je třeba vynásobit součinitelem, který činí 100 u soukromých bytů, 50 u kanceláří průmyslových budov, 34 u maloobchodů. U průmyslových budov, jejichž katastrální výnosy nejsou ještě podchyceny, náklady pořízení revalvované koeficienty. U pozemků určených pro výstavbu tržní hodnota.</p>	<p>Běžná daňová sazba se pohybuje od své minimální výše, což je 4 %, po vyšší maximální, kterou představuje 7% (možné jsou ale i diferencované daňové sazby, například pro první byty)</p>	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Lucembursko	Daň z nemovitostí	Nemovitosti nacházející se na území Lucemburska (zemědělské pozemky, lesy, nemovitý majetek, podnikové nemovitosti). Daňová povinnost zatěžuje vlastníka nemovitosti.	Jednotná hodnota vypočítaná podle zákona o oceňování	Základem pro stanovení daně je základ daně (7% až 10% podle druhu nemovitosti). Výslednou daň získáme vynásobením základu daně koeficientem, který stanovují obce (koeficienty se pohybují mezi 180% a 500% u zemědělských pozemků, u smíšených a u nezastavěných pozemků; mezi 235% a 800% u nemovitostí užívaných k podnikatelským účelům; mezi 90% a 290 % u rodinných domků a nájemních nemovitostí)	Příjem z daně přísluší obcím.
Nizozemí	Daň z nemovitostí	Daň z nemovitostí platí vlastníci a uživatelé zastavěných i nezastavěných nemovitostí	Obcí určená hodnota (v budoucnu pouze jednotná hodnota)	Tarify stanoví obce stupňovitě pro každých 2.268 euro hodnoty nemovitosti. Tarify se mohou lišit pro obytné a ostatní nemovitosti (nesmí se však od se lišit o více jak 120 %) a tarif pro vlastníky smí být maximálně o 125% vyšší než pro uživatele. Obec nemusí do hodnoty nemovitosti 11.344,51 euro stanovit žádnou daň.	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Rakousko	Daň z nemovitostí	Předmětem daně je tuzemský nemovitý majetek (lesnický a zemědělský majetek, průmyslové nemovitosti a ostatní nemovitý majetek). Daňovým poplatníkem je vlastník nebo ten, komu je předmět daně při stanovení jednotné hodnoty přičítán.	Jednotná hodnota	Směrodatný pro učení daně je základ daně, který získáme, když vynásobíme daňové měrné číslo jednotnou hodnotou. Výsledná daň je pak součinem takto získaného základu daně s koeficientem. Koeficient nesmí přesáhnout 500%.	Příjem z daně přísluší obcím.
	Poplatek z bonity půdy	Předmětem daně jsou nezastavěné pozemky, a to i pokud se jedná o podnikové nemovitosti. Poplatek z bonity půdy odpadá, pokud se z nezastavěných pozemků nevybírá žádná daň z nemovitostí.	Jednotná hodnota	1% jednotné hodnoty, o kterou tato převyšuje částku 14.600 EURO (nezdanitelná částka). Osvobozeny jsou zemědělské a lesní pozemky, které jsou intenzivně využívány, a proto podléhají poplatku z podniků zemědělského a lesního hospodářství.	Poplatek z bonity půdy je společný spolkový poplatek, jehož výnosy se podle určitého klíče rozdělují mezi Spolek, Spolkové země a obce.
	Poplatek z podniků zemědělského a lesního hospodářství	Podniky zemědělského a lesního hospodářství, jakož i nezastavěné pozemky, které jsou intenzivně využívány k zemědělství nebo lesnictví.	Základ daně tvoří vyměřovací základ speciálně stanovený pro účely zdanění podniků zemědělského a lesního hospodářství.	400 % vyměřovacího základu.	Poplatek přísluší výlučně Spolku.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Portugalsko	Daň z nemovitostí	Předmětem daně jsou městské a venkovské nemovitosti na území státu. Daňovým dlužníkem je majitel nemovitosti ke dni rozhodnému pro stanovení daně, což je v Portugalsku 31.12.	Jednotná hodnota (se určitými navýšeními a sníženími).	U venkovských nemovitostí 0,8 % u městských nemovitostí 0,7% až 1,3 % jednotné hodnoty.	Příjem z daně přísluší obcím.
Švédsko	Daň z nemovitostí	Předmětem daně jsou výhradně budovy a to rodinné domky, rodinné dvojdomky, malé domky s pozemkem v rámci zemědělského celku, nájemní domy, průmyslové nemovitosti včetně zařízení na výrobu elektrické energie. Předmětem daně jsou i soukromé byty v cizině, pokud jejich majitel má bydliště ve Švédsku.	Jednotná hodnota k okamžiku zdanění. Jednotné hodnoty se v pravidelných intervalech přizpůsobují. Od roku 2003 se každých 6 let má konat podrobné ocenění a třetí rok uprostřed tohoto období zjednodušené ocenění. U soukromých bytů v cizině, činí základ daně 75% tržní hodnoty.	Sazba daně činí zásadně 1% pro malé domky a malé domky v rámci zemědělských celků. Pro obytné prostory v nájemních bytech 0,5 %, pro průmyslové nemovitosti 0,5 %, prostory pro podnikatelskou činnost v nájemních domech 1%. Daň z nemovitostí u nemovitostí používaných pro podnikatelskou činnost je odečitatelnou položkou u výpočtu daně z příjmu.	Jedná se o státní daň a příjem z této daně přísluší státu.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Španělsko	Daň z nemovitostí	<p>Předmětem daně jsou tuzemské stavby, nezastavěné pozemky, jakož i užívací právo k nemovitostem a dědičné právo stavby. Daňovými subjekty jsou právnické i fyzické osoby, které jsou vlastníky nemovitostí, užívacích práv a úředních povolení.</p>	<p>Základem pro vyměření daně je tzv. katastrální hodnota, což je de facto jednotná hodnota, která se skládá ze součtu hodnoty pozemku a hodnoty stavby. Ceny nemovitostí stanoví příslušné obce v určitých periodách a ceny nemovitostí jsou zpravidla nižší než ceny tržní.</p>	<p>0,4 % z městských nemovitostí (zastavitelné pozemky a budovy nacházející se v katastru měst), 0,3 % z venkovských nemovitostí (nezastavitelné nebo zemědělsky využívané pozemky, jakož i budovy sloužící k zemědělské výrobě). Obce jsou oprávněny sazby zvedat a to s ohledem na počet obyvatel nebo poskytované služby. Obce do 5.000 obyvatel mohou tyto sazby zvednout na 0,85 % u městských a 0,65 % u venkovských nemovitostí. V obcích nad 100.000 obyvatel činí tyto sazby 1,1 %, respektive 0,9 %.</p>	Příjem z daně přísluší obcím.

Stát	označení daně	předmět daně / subjekt daně	základ pro vyměření daně	sazby daně / výpočet daně	daňová pravomoc
Velká Británie	Daň z nemovitostí (rates)	Nájemní hodnota obytných nebo jiným způsobem využívaných stavebních nemovitostí. Daňovým subjektem je vlastník, nájemce, obyvatel nemovitosti (occupier)	Základem daně je roční nájemní hodnota (annual value) respektive čistá roční hodnota nemovitosti (net annual value)	Sazby (uniform business rate) se pohybují v Anglii mezi 48% až 48,9 % a ve Walesu 43,4 % až 44,3 %	"Rates" existují pouze v Severním Irsku a vztahují se na všechny nemovitosti; v Anglii a Walesu se zdaňují pouze nemovitosti užívané k podnikatelským účelům. Skotsko má svůj vlastní systém. Příjem z daně přísluší obcím.
	Obecní daň (council tax)	Všechny stavební nemovitosti v obvodu obce, vyjma těch, které jsou užívané k podnikatelským účelům. Daňovým subjektem je vlastník, nájemce, obyvatel nemovitosti (occupier)	Tržní hodnota nemovitosti ke dni 1.4.1991 při zohlednění podstatných změn, které nastaly po tomto datu a mají vliv na cenu nemovitosti (jedná se o cenový vývoj, nikoliv o změnu hodnoty)	Všechny dani podléhající nemovitosti jsou rozřazeny do osmi pásem (valuation bands). Rozhodující pro výši daně jsou pásma. Na samotné hodnotě nemovitosti už tak nezáleží.	Daň byla zavedena 1.4.1993 v Anglii, Skotsku a Walesu. Příjem z daně přísluší obcím.

Příloha B: Podíl z příjmu z daně z nemovitostí na obecních a celkových daňových příjmech

Stát	podíl na obecních příjmech	podíl na celkových daňových příjmech
Belgie	-	-
Dánsko	6,5	2,1
Finsko	4,4	0,9
Francie	39,4	4,0
Irsko	100,0	1,8
Itálie	16,8	1,9
Lucembursko	4,2	0,3
Německo	15,5	1,2
Nizozemí	56,0	1,9
Portugalsko	19,1	1,3
Rakousko	5,2	0,5
Řecko	-	0,2
Španělsko	11,8	2,0
Švédsko	-	2,0
Velká Británie	99,8	8,9

Zdroj: Německý spolkový statistický úřad

Příloha C: Vývoj příjmů daně z nemovitostí v EUR

za rok	daň typu A	daň typu B	Celkem
1950	148	450	598
1951	153	470	623
1952	157	470	627
1953	162	489	651
1954	167	515	682
1955	171	533	704
1956	173	545	718
1957	179	566	745
1958	184	594	778
1959	190	630	820
1960	193	641	834
1961	202	676	878
1962	206	746	952
1963	211	786	997
1964	216	804	1020
1965	219	860	1079
1966	221	920	1141
1967	224	984	1208
1968	225	1039	1264
1969	229	1096	1325
1970	228	1144	1372
1971	209	1224	1433
1972	203	1333	1536
1973	206	1435	1641
1974	210	1591	1801
1975	207	1915	2122
1976	220	2234	2454
1977	217	2488	2705
1978	212	2590	2802
1979	212	2705	2917
1980	216	2751	2967
1981	213	2843	3056
1982	214	3010	3224
1983	220	3240	3460
1984	222	3409	3631
1985	224	3541	3765
1986	226	3678	3904
1987	229	3814	4043
1988	231	3981	4212
1989	232	4109	4341
1990	225	4235	4460
1991	280	4793	5073
1992	289	5224	5513
1993	303	5660	5963
1994	310	6165	6475
1995	314	6714	7028
1996	320	7195	7515
1997	329	7598	7927
1998	327	7971	8298
1999	328	8308	8636
2000	333	8516	8849
2001	336	8740	9076
2002	345	8916	9261
2003	341	9317	9658

Zdroj: Německý spolkový statistický úřad

Příloha D: Vývoj příjmů z daně z nemovitostí v CZK

Rok	Příjmy daně z nemovitostí celkem v mil. Kč	Daňové příjmy celkem v mil. Kč ¹	% z daňových příjmů
1993	3 021	333 578	0,906
1994	3 808	366 617	1,039
1995	3 799	409 711	0,927
1996	4 018	457 360	0,879
1997	3 943	478 441	0,824
1998	4 108	509 605	0,806
1999	4 248	540 144	0,786
2000	4 437	559 492	0,793
2001	4 569	598 925	0,763
2002	4 571	628 032	0,728
2003	4 828	668 321	0,722
2004	4 919	717 998	0,685
2005	4 400*)	776 053**)	0,567
2006	4 500 *)	809 570***)	0,556

Zdroj: ČSÚ

*) Tyto údaje vycházejí z rozpočtového výhledu vlády na roky 2003-2006 ale reálně se dá předpokládat, že budou zhruba o půl miliardy vyšší

***) Podle rozpočtu na rok 2006 dle zákona č. 543/2005 Sb.

****) Podle rozpočtu na rok 2005 dle zákona č. 675/2004 Sb.

¹ Do roku 1997 nebylo pojistné zahrnováno do daňových příjmů, ale zvlášť. Za roky 1994 a 1995 uvádím vždy údaje z novější ročenky. V těchto letech docházelo k metodickým změnám, tj. k přechodu některých nedaňových příjmů pod daňové. V časové řadě nejsou údaje kvůli rozdílné metodice 100% srovnatelné a dopočty a přepočty za starší roky nejsou bohužel k dispozici.

Příloha E: Průměrné koeficienty podle počtu obyvatel pro nové spolkové země a východní Berlín

Počet obyvatel od... do...	Nové spolkové země a východní Berlín					
	1991		2003		změna k roku 2003 oproti 1985	
	průměrné koeficienty typ A	typ B	průměrné koeficienty typ A	typ B	typ A	typ B
města nenáležící krajům						
20.000-50.000	-	300	256	368	-	22,7
50.000-100.000	207	304	277	414	33,5	36,1
100.000-200.000	200	300	259	413	29,5	37,7
200.000-500.000	214	309	261	467	22,0	51,1
500.000 a více	197	361	148	660	-24,9	83,0
dohromady	209	318	261	505	24,9	58,6
obce náležící krajům						
pod 1.000	214	298	250	313	17,1	5,0
1.000-3.000	212	299	259	329	22,0	10,1
3.000-5.000	212	301	259	338	22,3	12,4
5.000-10.000	214	301	267	346	24,7	14,9
10.000-20.000	209	299	254	356	21,4	19,1
20.000-50.000	236	297	262	361	11,2	21,5
50.000-100.000	204	300	-	-	-	-
100.000 a víc	-	-	-	-	-	-
dohromady	214	299	257	345	20,2	15,4
obce celkem	214	304	257	403	20,2	32,5

Zdroj: Německý spolkový statistický úřad

Příloha F: Průměrné koeficienty podle počtu obyvatel pro dřívější spolkové území

Počet obyvatel Od... do...	Dřívější spolkové území							
	1985				2003			
	Průměrné koeficienty		průměrné koeficienty		změna k roku 2003 oproti 1985		typ B	
	typ A	typ B	typ A	typ B	typ A	typ B	typ A	typ B
města nenáležící krajům								
20.000-50.000	253	310	270	348	6,9		12,4	
50.000-100.000	265	321	303	381	14,4		18,5	
100.000-200.000	235	333	287	423	22,2		27,0	
200.000-500.000	225	346	281	453	24,7		30,8	
500.000 a více	212	351	233	498	10,0		41,9	
dohromady	231	344	271	463	17,2		34,7	
obce náležející krajům								
pod 3.000	286	269	NA	NA	NA		NA	
3.000-5.000	289	260	313	303	8,3		16,6	
5.000-10.000	261	251	301	302	15,1		20,3	
10.000-20.000	241	248	283	312	17,4		26,0	
20.000-50.000	213	257	265	335	24,7		30,5	
50.000-100.000	177	276	246	371	39,1		34,4	
100.000 a víc	181	321	287	455	58,1		41,6	
dohromady	260	260	295	331	13,1		27,4	
obce celkem	259	295	294	377	13,5		28,0	

Zdroj: Německý spolkový statistický úřad

Příloha G: Vývoj průměrných koeficientů od roku 1985

Rok	Dřívější spolkové území				Nové spolkové země a východní Berlín			
	Průměrné koeficienty				Průměrné koeficienty			
	typ A	změna oproti min. roku v %	typ B	změna oproti min. roku v %	typ A	změna oproti min. roku v %	typ B	změna oproti min. roku v %
1985	259	-	295	-	-	-	-	-
1986	259	0,0	297	0,7	-	-	-	-
1987	261	0,8	299	0,7	-	-	-	-
1988	261	0,0	303	1,3	-	-	-	-
1989	262	0,4	304	0,3	-	-	-	-
1990	263	0,4	306	0,7	-	-	-	-
1991	263	0,0	309	1,0	214	-	304	-
1992	266	1,1	317	2,6	214	0,0	316	3,9
1993	268	0,8	327	3,2	222	3,7	338	7,0
1994	271	1,1	339	3,7	230	3,6	349	3,3
1995	275	1,5	350	3,2	235	2,2	361	3,4
1996	278	1,1	356	1,7	239	1,7	364	0,8
1997	280	0,7	361	1,4	243	1,7	366	0,5
1998	283	1,1	366	1,4	246	1,2	369	0,8
1999	285	0,7	366	0,0	248	0,8	372	0,8
2000	285	0,0	366	0,0	250	0,8	375	0,8
2001	288	1,1	366	0,0	252	0,8	379	1,1
2002	289	0,3	370	1,1	255	1,2	388	2,4
2003	294	1,7	377	1,9	257	0,8	403	3,9

Zdroj: Německý spolkový statistický úřad