

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Rigorózní práce

**PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE A
JEJÍ KOMPARACE S PRÁVNÍ ÚPRAVOU V NĚMECKU A BELGII**

LEGAL REGULATION OF THE REAL ESTATE TAX IN THE CZECH
REPUBLIC AND ITS COMPARISON WITH THE LEGAL REGULATION
IN GERMANY AND BELGIUM

Konzultant: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Zpracovatel: Mgr. Ivana Hlobilová

Srpen 2011

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

22. srpna 2011

Ivana Hlobilová

Na tomto místě bych ráda poděkovala JUDr. Radimovi Boháčovi, Ph.D. za odborné vedení rigorózní práce a přínosné připomínky.

OBSAH

1	ÚVOD.....	6
2	OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DANÍ	8
2.1	Pojem a funkce daní.....	8
2.2	Principy zdaňování	11
2.3	Daňová soustava České republiky a třídění daní	13
3	PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	16
3.1	Pojmy	16
3.1.1	Vztah práva soukromého a veřejného.....	16
3.1.2	Nemovitost.....	17
3.1.3	Pozemek.....	18
3.1.4	Stavba.....	19
3.1.5	Výklad pojmu stavba pro účely zákona o dani z nemovitostí	19
3.1.6	Rekodifikace soukromého práva	20
3.2	Charakteristika daně z nemovitostí.....	21
3.2.1	Právní úprava daně z nemovitostí.....	23
3.2.2	Důležité změny v právní úpravě daně z nemovitostí.....	24
3.2.3	Fiskální pravomoci obcí a koeficienty daně z nemovitostí.....	26
3.3	Právní konstrukce daně z pozemků	28
3.3.1	Předmět daně.....	28
3.3.2	Poplatníci daně.....	29
3.3.3	Osvobození od daně.....	30
3.3.4	Základ daně.....	33
3.3.5	Sazba a výpočet daně.....	40
3.4	Právní konstrukce daně ze staveb	42
3.4.1	Předmět daně.....	42
3.4.2	Poplatníci daně.....	44
3.4.3	Osvobození od daně.....	44
3.4.4	Základ daně.....	46
3.4.5	Sazba a výpočet daně.....	50

3.5	Povaha plošných staveb	58
3.5.1	Judikatura.....	59
3.5.2	Novela zákona o dani z nemovitostí	64
3.5.3	Rozdíl v daňové povinnosti při uplatňování sazby daně ze staveb a daně z pozemků.....	66
3.5.4	Shrnutí.....	67
3.6	Správa daně z nemovitostí	69
4	PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V NĚMECKU	75
4.1	Osvobození a prominutí daně z nemovitostí.....	76
4.2	Výpočet daně z nemovitostí.....	78
4.3	Správa daně z nemovitostí	80
4.4	Daň z nemovitostí jako výdaj/náklad v zákoně o daních z příjmů	81
5	PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V BELGII.....	82
5.1	Katastrální (nájemní) hodnota nemovitostí.....	84
5.2	Katastrální hodnota nemovitosti v rámci daně z příjmu fyzické osoby.....	85
5.3	Nemovitostní srážková daň.....	89
5.3.1	Výpočet nemovitostní srážkové daně	90
5.3.2	Slevy na dani.....	92
	ÚVAHY DE LEGE FERENDA	94
5.4	Důvody pro existenci daně z nemovitostí.....	94
5.5	Způsob stanovení daně.....	96
5.6	Působnost obcí	100
5.7	Integrace daně z nemovitostí do důchodových daní.....	101
6	ZÁVĚR.....	103
7	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	106
8	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ.....	110
8.1	Seznam tabulek	110
8.2	Seznam obrázků.....	110
	ABSTRAKT	111
	SUMMARY	112
	KLÍČOVÁ SLOVA	113
	KEYWORDS.....	113

1 ÚVOD

Zdanění nemovitého majetku patřilo historicky k prvním druhům daní, které lze v pramenech nalézt. Pozemková daň byla vybírána již ve starém Římě, a to od římských provincií. Nemovitosti jsou totiž z pohledu státu, vzhledem ke své nepřehlédnutelnosti a snadné zjistitelnosti, vděčným předmětem daně. Pro poplatníka je téměř nemožné zdanění nemovitého majetku uniknout a daň z nemovitostí tak představuje stabilní příjem do státního rozpočtu.

Daň z nemovitostí je proto součástí daňové soustavy většiny evropských států. Zajímavostí je rovněž to, že právo Evropské unie neukládá svým členským státům harmonizaci ve zdanění nemovitostí. Důvodem je především nemobilita předmětu daně, a tudíž velmi omezená možnost daňové konkurence, která by se mohla projevit pouze u nových staveb a ve velmi dlouhodobém horizontu. Uplatňování daní z nemovitostí je proto v státech EU nadále rozmanité, což považuji za přirozené, neboť každý stát si úpravu daně z nemovitostí přizpůsobuje svým podmínkám.

Pohled poplatníků i mnohých odborníků na tuto daň je nicméně často odlišný. Daně vztahující se k nemovitostem považují často za nespravedlivé a jeví se jim jako jakási sankce za vlastnění resp. investování do nemovitostí. Část odborné veřejnosti je proto názoru, že daň z nemovitostí nemá v naší daňové soustavě místo a prosazuje její zrušení.

Vzhledem k těmto rozporným názorům a diskutabilitě uvedené daně považuji téma zdanění vlastnictví k nemovitostem bezesporu za velmi významné a jeho bližší rozpracování za přínosné.

Při přípravě rigorózní práce budu vycházet ze své diplomové práce Zdaňování nemovitostí, přičemž z důvodu rozsahu práce a potřeby podrobnější analýzy zúžím obsahový rámec rigorózní práce pouze na právní úpravu daně z nemovitostí.

Ve své rigorózní práci se zaměřím na právní úpravu daně z nemovitostí v České republice, která je v poslední době předmětem častých diskusí, a to zejména vzhledem k potřebě změny její právní úpravy. Pokusím se objasnit současný právní stav, zhodnotit ho a nastínit

možnosti případných změn v budoucnu, přičemž se budu inspirovat i právní úpravou zdaňování vlastnictví k nemovitostem v Německu a Belgii.

Rigorózní práci jsem rozdělila do pěti kapitol. V první kapitole se zabývám obecnou charakteristikou daní, tříděním daní a postavením daně z nemovitostí v daňové soustavě České republiky.

V druhé kapitole se budu zabývat vlastní právní úpravou daně z nemovitostí. V prvé řadě se budu věnovat pojmům, které považuji vzhledem k tématice za nezbytné vyložit a rozebrat. Dále popíšu konstrukci daně z pozemků a daně ze staveb. Zvláštní pozornost bude věnována judikatuře, a to především v oblasti výkladu pojmu stavby. V závěru této kapitoly se budu zabývat i vztahem daně z nemovitosti a správou daní.

Třetí a čtvrtá kapitola se zabývá právní úpravou Německa a Belgie. Úpravu daně z nemovitostí v těchto dvou evropských zemích považuji za inspirativní, a to v kladném i záporném smyslu.

Pátá, stěžejní kapitola rigorózní práce, obsahuje mé úvahy de lege ferenda o dani z nemovitostí. Budu se zabývat důvody existence této daně, návrhy na změnu její konstrukce, a pravomocemi obcí. Při mých úvahách budu aplikovat znalosti zahraničních úprav.

V závěru své práce shrnuji výsledky mého bádání, hodnotím právní úpravu daně z nemovitostí a předkládám vlastní názory na vhodné změny v úpravě daně z nemovitostí i v jejich legislativní úpravě do budoucna.

Při hodnocení stávající právní úpravy, jakož i při úvahách o jejích možných změnách, budu zohledňovat zejména princip spravedlnosti a efektivnosti, jako dvě z mého pohledu nejdůležitější zásady, na nichž by měla být koncipována optimální daňová soustava.

2 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DANÍ

2.1 Pojem a funkce daní

Vznik daní je spjat se vznikem státu, se kterým se také souběžně vyvíjely, a přizpůsobovaly se jeho potřebám. Na počátku historického vývoje daní se setkáváme jen s daněmi jednorázovými nebo s daněmi naturálního charakteru. Daň z pozemků, jako daň historicky nejstarší existovala ve dvou podobách, a to jako daň naturální (1/10 až 1/3 úrody) nebo jako výkon nucených prací. Modernější podoba daní se rozvinula v raném středověku na britských ostrovech. Daně zde měly již peněžitou povahu a nebyly pouze nahodilé. Odtud se přenesly do všech států Evropy jako povinná platba „státu“ (králi) za ochranu života a majetku obyvatel. Historicky jsou tedy daně cenou za veřejné služby. Až ve 20. století se staly také nástrojem redistribuce a stabilizace ekonomiky.

Definici pojmu daň nelze v legislativních normách České republiky nalézt. Od 1. 1. 2011 je tento pojem definován v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nicméně jedná se pouze o definici pro účely tohoto zákona. Daní se v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

Daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

Příslušenstvím daně se dle daňového řádu rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.¹

¹§ 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Pro bližší obsahové vymezení pojmu daň je ale nutno použít jiných zdrojů, a to literatury ekonomické, právní a hlavně historické. Názory na pojem daň, na její postavení a úlohu prošli také vývojem. Po syntéze těchto názorů lze dospět k závěru, že daň je z formálně-právního hlediska povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbou do veřejného rozpočtu.²

V ekonomicko-finančním pojetí je daň definována jako „*finanční vztah mezi oprávněným a povinným daňovým subjektem upravený zákonem, který je jedním z realizačních nástrojů hospodářské a sociální politiky státu.*“³

Typickou vlastností je neekvivalentnost daní, tj. že stát neposkytuje daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění. Tím se odlišuje od dalších druhů veřejných plateb- poplatků a cla. Výnos z daní se vrací jen ve formě opatření, které stát činí pro zvyšování blahobytu společnosti, tedy v poskytování určitého množství veřejných statků. Je to platba neúčelová, což se vyznačuje tím, že ve chvíli kdy daň platíme, nevíme ještě, jak budou tyto prostředky využity. Konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt.

Daně představují důležitý nástroj řízení hospodářství státu. Jejich funkce úzce souvisí s funkcemi státu, které se promítají do oblasti veřejných financí.

Za základní funkci daní, je považována funkce fiskální, která je i historicky nejstarší. Daně jsou hlavními příjmy veřejných rozpočtů a významnými prostředky na financování fiskální politiky státu. Je obsažena ve všech třech následujících funkcích.

Jednou z nejstarších funkcí státu je funkce alokační. V minulosti se jednalo o zabezpečení mocenských struktur státu z hlediska jejich financování. V současnosti souvisí s procesem zabezpečování tzv. veřejných statků. Tato funkce se uplatňuje v případech, kdy tržní mechanismus na některých specifických trzích selhává. Tehdy mohou daně tento stav korigovat a zabezpečit umístění finančních prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo. Stát může do určitých oblastí alokovat finanční prostředky i nepřímo, prostřednictvím daňových úlev.

² Kubátová, K.: *Daňová teorie, Úvod do problematiky*, 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s, ISBN 80-7357-092-0.

³ Grůň, L.: *Finanční právo a jeho instituty*, Linde, Praha, 2004, str. 95, ISBN: 8072014749.

Prostřednictvím daní a transferových plateb stát ovlivňuje distribuci důchodů. Redistribuční funkce daní vychází z toho, že rozdělení důchodů na základě tržních mechanismů může být neakceptovatelné. Zmírňovat rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů umožňuje především progresivní zdanění, kdy se daně ve větší míře vybírají od bohatších a prostřednictvím transferů tak může stát zvyšovat příjmy chudším. Daně tak zajišťují solidárnost členů společnosti.

Stabilizační funkce daní se začala uplatňovat v souvislosti s hospodářskou krizí začátkem třicátých let dvacátého století. Někdy je nazývána jako funkce ekonomická. Umožňuje přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Promítá se v zajišťování základních cílů hospodářské politiky státu- vysoká zaměstnanost, cenová stabilita apod.

Daň jako právní kategorie je tvořena z několika konstrukčních prvků, které jsou vyjádřeny v příslušném zákoně upravujícím konkrétní daň.

„Právní zakotvení těchto obsahových prvků je předpokladem vzniku, trvání i zániku daňověprávního vztahu. Tyto obsahové prvky lze proto současně označit i jako základní náležitosti daňověprávního vztahu.“⁴

K základním prvkům daně patří:

1. subjekt daně
2. předmět daně
3. základ daně
4. sazba daně
5. splatnost daně

Subjektem daně je osoba (fyzická nebo právnická), která je podle zákona povinna daň platit. V souladu s § 20 daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a

⁴ Grůň, L.: *Finanční právo a jeho instituty*, Linde, Praha, 2004, str. 139, ISBN: 8072014749.

stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. Daňový řád dále přisuzuje stejná práva a povinnosti jako má daňový subjekt i osobám ustanoveným podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména správce dědictví a insolvenční správce.⁵

V daňovém řádu nicméně nenalezneme definici poplatníka ani plátce daně. Dříve účinný zákon o správě daní a poplatků definoval poplatníka jako osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem rozuměl zákon o správě daní a poplatků osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.⁶

Předmětem daně je hospodářská skutečnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost (např. příjem, výnos z majetku, majetek, spotřeba).

Základ daně je kvantitativním parametrem pro určení výše daňové povinnosti. Může být stanoven v peněžních jednotkách (daně kalorické) nebo v nepeněžních jednotkách (daně specifické).

Sazba daně je číselné měřítko, pomocí něhož se z daňového základu vypočítává výše konkrétní daně. Může být pevná nebo poměrná. Pevná sazba daně je stanovená pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu. Poměrná sazba daně je závislá na daňovém základu a vyjadřuje určitý podíl na tomto základu.

Splatností daně je okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení platební povinnosti.

2.2 Principy zdaňování

*„Optimální daňová soustava by měla být koncipována na určitých všeobecně uznávaných principech, aby byla dodržena rovnováha ekonomického růstu a sociálních aspektů.“*⁷

Požadavky na dobrý daňový systém byly formulovány již ve starověku a středověku

⁵ § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁶ § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁷ Slezská univerzita v Opavě, Sborník referátů z mezinárodní vědecké konference "Účetnictví a daně ve třetím tisíciletí", s. 14, ISBN: 80-7248-326-9.

filozofy a učenci, jako byl Aristoteles nebo Tomáš Akvinský. Z novějšího období je to např. Adam Smith, který rozpracoval ucelenou soustavu čtyř daňových principů- tzv. kánonů. Tyto kánony se staly pro jeho následovníky základem pro vymezení principů zdaňování.

Principy zdaňování představují určité zásady formování a uplatňování daňového systému, které směřují ke splnění základních cílů zdanění. Zpravidla se uvádějí čtyři základní principy:

- Spravedlnost, která je důležitým požadavkem dobrého daňového systému a má dvě podoby:
 - a) Spravedlnost dle principu užitku- poplatník platí takový příspěvek do veřejných financí, který odpovídá užitku získanému ze spotřeby veřejných statků.
 - b) Respektování schopnosti poplatníka platit daň podle výše jeho majetku resp. důchodu. Spravedlnost horizontální nastává v případě, že dva poplatníci, kteří mají stejný příjem, zaplatí stejný obnos na daních. Spravedlnost vertikální je definována tak, že každý poplatník odevzdává státu obnos úměrný své ekonomické aktivitě. Aby byla daň „spravedlivá“, musí platit oba prvky současně.
- Určitost zdanění je požadavek na přesné stanovení daně, způsobu jejího placení a lhůt pro placení daně. Dobře vytvořené daňové zákony snižují riziko jejich legálního obcházení a nejasností vyplývajících z výkladu zákona.
- Pohodlnost placení znamená, že daň by měla být vybírána tehdy a takovým způsobem, který nejlépe vyhovuje poplatníkovi daně.
- Princip efektivnosti (úspornosti) zdanění požaduje,
 - a) aby daně nezpůsobovaly nadměrné daňové břemeno a neovlivňovaly tak rozhodování daňových poplatníků a ekonomických subjektů ohledně alokace svých finančních prostředků, resp. kapitálu,

b) minimalizaci nákladů na výběr a správu daní.

2.3 Daňová soustava České republiky a třídění daní

„Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase.“⁸
Z právního hlediska je to teda souhrn platných právních předpisů upravujících jednotlivé daně.

Daňová soustava České republiky vychází z dnes již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

Podle tohoto zákona má soustava daní České republiky následující strukturu:

PŘÍMÉ DANĚ:

I. Důchodové:

- i. daň z příjmů fyzických osob,
- ii. daň z příjmů právnických osob.

II. Majetkové:

- i. daň z nemovitostí,
- ii. daň silniční,
- iii. daň dědická,
- iv. daň darovací,
- v. daň z převodu nemovitostí.

NEPŘÍMÉ DANĚ:

I. Daň z přidané hodnoty

II. Daně spotřební:

- i. daň z minerálních olejů,
- ii. daň z lihu,

⁸ Grůň, L.: *Finanční právo a jeho instituty*, Linde, Praha, 2004, str. 115, ISBN: 8072014749.

- iii. daň z piva,
- iv. daň z vína a meziproduktů,
- v. daň z tabákových výrobků.

III. Energetické daně:

- i. daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- ii. daň z pevných paliv,
- iii. daň z elektřiny.

Jednotlivé daně jsou upraveny zákony, čímž je naplněn požadavek Listiny stanovující, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.⁹

Přímé daně jsou upraveny zvláštními zákony,¹⁰ které nabyly účinnosti 1. ledna 1993 a ve znění pozdějších novel platí dodnes.

Legislativní úprava daní nepřímých je obsažena v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který zrušil zákon o soustavě daní a poplatků a v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Tzv. energetické daně byly do soustavy ČR zavedené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1. ledna 2008. V částech čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé upravuje tento zákon daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně mají podobu selektivních spotřebních daní a jsou uvaleny na komodity, jejichž spotřeba je spojena s produkcí látek, které znečišťují životní prostředí.

Nedílnou součástí našeho daňového systému je i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád¹¹, který legalizuje orgány odpovědné za výběr daní a stanovuje podmínky, za kterých mohou tyto

⁹ Článek 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

¹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

orgány daně spravovat.¹² Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, přičemž správou daně se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.¹³

Daně lze členit dle různých kritérií. Při základní klasifikaci vychází daňová soustava, jak z výše uvedeného plyne, z členění na daně přímé a nepřímé. Daně přímé postihují příjem při jeho vzniku. Podle předmětu se rozlišují na daně důchodové a daně majetkové. Majetkové daně lze dále členit na daně postihující majetek v klidu a daně převodní. Nepřímé daně souvisí s příjmem při jeho realizaci, spotřebě. Hradí je výrobce nebo prodejce, který však může prostřednictvím ceny přenést daňové břemeno na jiný subjekt (konečného spotřebitele). Plátcem je tedy jiná osoba, než ta, která daň skutečně nese, na kterou daň ekonomicky dopadá.¹⁴

¹² Vybíhal, V.: *Zdanění majetku*, Grada Publishing, 1997, 432 s, ISBN 80-7169-371-5.

¹³ § 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹⁴ Bakeš, M. a spol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6.

3 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE

3.1 Pojmy

3.1.1 Vztah práva soukromého a veřejného

V úvodu této kapitoly považuji za důležité vymezit základní pojmy vztahující se k dané problematice. Vzhledem ke skutečnosti, že ne všechny pojmy užívané v daňových předpisech jsou v těchto předpisech také definovány, je nezbytné nejdříve zodpovědět otázku, zda je možné pro vymezení některých pojmů použít úpravu z norem jiných právních odvětví.

Vztahem práva soukromého a veřejného a možností jejich vzájemného prolínání se opakovaně zabýval Ústavní soud i Nejvyšší správní soud.¹⁵ Oba zastávají názor, že na právo soukromé a veřejné nelze nazírat jako na dva zcela oddělené systémy, nýbrž jako na systémy vzájemně se překrývající. Do právního řádu České republiky tak byl zaveden tzv. princip „Čínské zdi“, jež lze charakterizovat následujícím citátem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 50/2005 - 53, zveřejněném ve Sb. NSS pod č. 1034/2007: *„Veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené čínskou zdí, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu“*. Vztah soukromého a veřejného práva zde popsal zdejší soud v souladu s převažujícími doktrinárními trendy poslední doby *„jako vztah obecného a zvláštního práva“*, přičemž zásadně může docházet k podpůrnému použití předpisů soukromého práva při řešení situací veřejným právem výslovně neupravenými. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 13.9.2008, čj. 2 Afs 100/2006-59 dále dodává: *„Na základě požadavku jednotnosti, ucelenosti a zejména bezrozpornosti právního řádu je tedy třeba, aby na shodné právní instituty bylo nahlíženo shodným způsobem, ať už jsou aplikovány v oblasti práva veřejného nebo soukromého. ... Je však bezpochyby třeba, aby pro tentýž právní institut, ať už je uplatňován v právu*

¹⁵ III. ÚS 254/99 ze dne 10.11.1999, Pl. ÚS 33/2000 ze dne 10.1.2001, sp. zn. 2 Afs 50/2005 ze dne 27.9.2006, 2 Afs 125/2005-40 ze dne 1.3.2007, 2 Afs 88/2006-56 ze dne 22.8.2007, 2 Afs 100/2006-59 ze dne 13.9.2008.

soukromém nebo veřejném, platily vždy jeho základní znaky a principy, které tvoří samostatnou podstatu tohoto institutu.“

Význam tohoto přístupu spočívá v tom, že není-li určitý pojem v dané právní normě definován, lze využít jeho vymezení z jiné, pro danou oblast příslušné, právní normy.

3.1.2 Nemovitost

Nemovitosti jsou v občanském zákoníku definovány jako: „*pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.*“¹⁶ Z uvedeného vyplývá, že pozemky jsou vždy nemovitostmi bez ohledu na jejich určení a výměru, zatímco stavby jsou nemovitostmi, jen když jsou spojeny se zemí pevným základem (existují různé stavby se zemí pevně a trvale nespojené – ty pak mají charakter věcí movitých).

V rozsahu působnosti zákona o vlastnictví bytů se za samostatné nemovitosti považují i byty a nebytové prostory, jsou-li předmětem vlastnictví.

Bytem zákon rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, nebytovým prostorem pak místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než bydlení.¹⁷ Záleží zde na právním stavu, založeném kolaudačním rozhodnutím stavebního úřadu, nikoli na stavu faktickém.¹⁸ Takto vymezený pojem bytu a nebytového prostoru ale nemůžeme považovat za věc ve smyslu občanského zákoníku. Je jen součástí stavby resp. budovy, která je věcí nemovitou. Jelikož od roku 1951 nelze dle platného práva převádět část věci, zavedl zákonodárce v tomto případě jakousi fikci vzniku věci. Aby tedy byt nebo nebytový prostor mohl být samostatným předmětem právních vztahů ve smyslu § 118 odst. 2 občanského zákoníku, musí být prohlášen vlastníkem budovy za tzv. jednotku. Toto prohlášení musí mít písemnou formu a musí být o něm učiněn zápis vkladem do katastru nemovitostí. Pod pojmem jednotka se rozumí účelová legislativní zkratka pro byt nebo nebytový prostor vymezený jako prostorově určená část domu.¹⁹ Zákon o vlastnictví bytů

¹⁶ § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ § 2 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 29.1.2002, sp. zn. 26 Cdo 241/2000.

¹⁹ Dvořák T.: *Vlastnictví bytů a nebytových prostor*, Praha, Aspi, a.s., 2007, ISBN: 978-80-7357-280-8.

neprohlašuje jednotku přímo za nemovitost, ale stanoví, že právní vztahy k ní se řídí ustanoveními příslušných právních předpisů týkajících se nemovitostí.

Toto vymezení je důležité z hlediska předmětu daně z nemovitostí. Předmětem zdanění bytů je také spoluvlastnický podíl na společných částech domu (části domu určené pro společné užívání, příslušenství domu a společná zařízení domu).

3.1.3 Pozemek

Pojem pozemek je definován v katastrálním zákonu jako část zemského povrchu oddělená od sousedních hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. Katastrální zákon člení pozemky podle druhu na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, louky, pastviny (zemědělské pozemky) a lesní pozemky.²⁰ Toto členění převzal i zákon o dani z nemovitostí. Pozemky se evidují v katastru nemovitostí v podobě parcel, jež mají geometrické a polohové určení a jsou zobrazeny v katastrální mapě a označeny parcelními čísly.²¹

Pozemek, definovaný pro účely katastrálního zákona je ve smyslu § 119 odst. 2 ObčZ věcí nemovitou, tedy samostatným předmětem občanskoprávních vztahů. Jak judikoval Nejvyšší soud: „*Pozemek nemusí být vždy totožný s parcelou, nýbrž může zahrnovat více parcel, popřípadě části různých parcel, nebo naopak být částí parcely jediné. Je proto nesprávný názor, že věci v právním slova smyslu je pozemek pouze tehdy, je-li označen parcelním číslem a odpovídá-li mu mapové zobrazení s uvedením druhu a výměry v operátech katastru nemovitostí.*“ Pouze pozemek v podobě parcely je tudíž věcí v právním slova smyslu, se kterou může být věcněprávně disponováno a to i když předmětem vlastnictví je pouze reálný pozemek, který je v terénu fyzicky vymezen svojí hranicí.

²⁰ § 2 odst. 3, § 27 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ § 1 odst. 1 písm. a), § 3 písm. a), b), § 4 a § 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

3.1.4 Stavba

Stavbou se dle stavebního zákona rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.²²

V občanskoprávním smyslu je stavba věcí, tedy samostatným předmětem občanskoprávních vztahů. V pojetí stavebního zákona ale nemusí být stavba samostatnou věcí (může být součástí pozemku, případně jiné stavby). Ne každá stavba ve smyslu OZ je tedy stavbou ve smyslu stavebního práva, a naopak.

Jelikož daňové předpisy používají pojem stavba jak ve smyslu občanskoprávním, tak ve smyslu stavebního zákona, je vždy nutné v konkrétním případě dovodit, který pojem měl zákonodárce na mysli.

3.1.5 Výklad pojmu stavba pro účely zákona o dani z nemovitostí

Výkladem pojmu „stavba“ pro účely ZDN se Ústavní soud zabýval v předchozích letech několikrát. V roce 2007 se k dané problematice vyjádřil dvakrát, přičemž v obou případech shodně konstatoval, že tento výklad má vycházet z občanskoprávních předpisů a nikoliv ze stavebního zákona jako předpisu veřejnoprávního.²³

Podstata právního názoru Ústavního soudu ve věci výkladu pojmu „stavba“ pro účely zákona o dani z nemovitostí je založena na tom, že zákon o dani z nemovitostí užívá pojem „stavba“ ve smyslu občanskoprávním, který spojuje pojem stavby s pojmem věci v právním smyslu. Pojem věci právní předpisy v současné době nedefinují, nicméně právní teorie za ně považuje hmotné předměty za předpokladu, že jsou ovladatelné a užitečné, tj. slouží potřebám lidí.²⁴ Aby se jednalo o věc v právním smyslu, musí hmotný předmět kromě ovladatelnosti a užitečnosti splňovat i další podmínky. Musí být zejména jednotný, či celistvý a samostatný, tj. nesmí být součástí jiné věci.

Pojem stavby používá občanský zákoník v souvislosti s definicí pojmu nemovitosti v ustanovení § 119 odst. 2, podle něhož nemovitosti jsou pozemky a stavby spojené se zemí

²² § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů.

²³ I. ÚS 531/05 ze dne 6. února 2007, II. ÚS 529/05, ze dne 19. června 2007.

²⁴ Knappová, M., Švestka, J. a kolektiv: *Občanské právo hmotné I*, ASPI 2002, ISBN 80-86395-28-6.

pevným základem. Nicméně, na tomto místě je zapotřebí konstatovat, že pojem stavby není jinak v občanském zákoníku vymezen. Podpůrně lze využít vymezení, které je obsaženo v soudních rozhodnutích. Bývalý Nejvyšší soud ČSSR, ve stanovisku svého senátu k zajištění jednotného výkladu zákona, ze dne 14. dubna 1989, judikoval, že stavba je takový výsledek stavební činnosti, jímž vznikne věc. Výsledek stavební činnosti se přitom považuje za věc tehdy, jestliže stavební práce pokročily natolik, že je rozeznatelný půdorys stavby a (nejde-li ovšem o stavbu podzemní) první nadzemní podlaží.²⁵ Podobně uvádí v této souvislosti PhDr. Milan Skála: „Podle právní teorie, podle praxe soudů i podle katastrálního zákona vzniká stavba v občanskoprávním pojetí již ve stadiu rozestavěnosti, pokud tato rozestavěnost dosáhla takového stupně, že z ní lze usuzovat na podobu a rozsah objektu po jeho dokončení.“²⁶ Pro vznik stavby v občanskoprávním pojetí není podmínkou zápis rozestavěné nemovitosti do katastru nemovitostí.

Aby zkoumaná stavba ve smyslu stavebněprávním byla nemovitostí, která je předmětem daně z nemovitostí, musí být tedy splněny současně následující podmínky:

- musí jít o stavbu,
- tato stavba je věcí ve smyslu § 118 a 119 občanského zákoníku,
- tato stavba, jež je věcí, musí být spojená se zemí pevným základem.

Jde o ustálené chápání vztahu stavby podle stavebního zákona a stavby podle občanského zákoníku.²⁷ V principu tedy platí, že stavby ve smyslu občanského zákoníku a tedy stavby podléhající dani z nemovitostí tvoří podmnožinu v množině staveb podle stavebního zákona.

3.1.6 Rekodifikace soukromého práva

V souvislosti s výkladem pojmů vztahujících se k problematice daně z nemovitostí je potřebné ještě zmínit, že v současné době pracuje Ministerstvo spravedlnosti ČR na

²⁵ Stanovisko Sc 1/89, uveřejněné pod číslem 15/1989 Sbírký soudních rozhodnutí a stanovisek, rozhodnutí zveřejněné pod č. 285/1999 Sbírký soudních rozhodnutí ve věcech správních.

²⁶ Skála, M.: *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*, Sagit, 1999, ISBN: 8072081217.

²⁷ viz např. rozsudky Nejvyššího soudu (22 Cdo 1911/2000, 22 Cdo 1221/2002) a Ústavního soudu (např. II. ÚS 42/97 nebo III. ÚS 336/96).

rekodifikaci soukromého práva, v jejímž rámci se připravuje i návrh nového občanského zákoníku, který předložila vláda v souladu s plánem legislativních prací dne 25. 5. 2011 Poslanecké sněmovně parlamentu ČR (sněmovní tisk č. 362).

Pojetí nemovité věci se oproti dosavadní právní úpravě vrací k zásadě superficies solo cedit, v důsledku čehož se stavba (nejedná-li o stavbu jen dočasnou), prohlašuje za součást pozemku. U podzemních staveb se rozlišují samostatné stavby se zvláštním hospodářským určením (např. metro, vinný sklep pod cizím pozemkem atp.), které jsou v návrhu nového občanského zákoníku prohlášené za samostatné nemovité věci a podzemní stavby zřízené jako součást určitého pozemku, i když zasahují pod cizí pozemek. Návrh nezasahuje do speciálních úprav ve zvláštních zákonech. Pokud tyto zákony stanoví, že určité objekty mají status nemovité věci (např. letiště, pozemní komunikace), budou ho mít i nadále. Pojem nemovité věci se v souladu s předloženým návrhem rozšiřuje i na některá práva (např. na právo stavby).²⁸

V návaznosti na uvedené změny se pojem stavby ve smyslu zákona o dani z nemovitostí a současné judikatury zásadně změní, neboť stavba již nebude nadále samostatnou věcí v právním smyslu. Novela zákona o dani z nemovitostí nebo změna výkladu pojmu stavby ve smyslu tohoto zákona bude tudíž v této souvislosti nevyhnutná.

Předpokládaná účinnost nového občanského zákoníku je 1. 1. 2013.

3.2 Charakteristika daně z nemovitostí

Zdanění nemovitého majetku patří historicky k prvním typům daní, zachovalo se do současnosti a tvoří prvek daňových soustav i v ekonomicky vyspělých státech. Nemovitosti jsou totiž ideálním předmětem daně - jsou snadno zjistitelné a daňový únik je téměř nemožný.

Vzhledem ke skutečnosti, že dani podléhají již příjmy, ze kterých je majetek pořízen, je však daň z nemovitostí na straně poplatníků velmi neoblíbenou daní. Z tohoto pohledu je totiž dalším zdaněním již zdaněného důchodu, neboť vlastnictví nemovitostí samo o sobě

²⁸ Důvodová zpráva, [cit. 2011-07-30], dostupné z WWW: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/2011/OZ_Duvodova_zprava_11042011.pdf>

nepřináší žádný zisk (a pokud ano, je i tento příjem v České republice zdaňován daní z příjmů²⁹).

V některých evropských státech je tato nespravedlnost řešena integrací daně z nemovitostí do důchodových daní. V České republice je částečně dvojí zdanění eliminováno u právnických osob, fyzických osob podnikatelů a fyzických osob nepodnikatelů, v případě, že danou nemovitost pronajímají, a to možností odečíst si zaplacenou daň z nemovitostí jako daňově účinný náklad. Tato možnost se nicméně netýká fyzických osob s příjmy ze závislé činnosti, které užívají nemovitost k bydlení. Proto nelze popřít, že spatřování jisté nespravedlnosti této daně je z tohoto pohledu oprávněné.

Velikostí svého výnosu navíc není daň z nemovitostí v České republice významná a její správa je poměrně nákladná, proto se často objevují návrhy na zrušení této daně. V době rostoucí globalizace, by se ale dle mého názoru měla důležitost této daně spíše zvyšovat. Zdaňování vlastnictví nemovitostí, jako nemobilního základu daně, neumožňuje přesun zdanění do daňového ráje a je tudíž stabilním příjmem veřejných rozpočtů. Daň z nemovitostí může rovněž zdanit příjmy, které zdanění unikly.

Domnívám se, že význam daně z nemovitostí spočívá v současné době zejména v tom, že se ukládá na úrovni obcí a její výnos plyne v souladu se zákonem o rozpočtovém určení daní plně do rozpočtu obcí.³⁰ Daň z nemovitostí tak představuje důležitý příjem do místních rozpočtů a je dle mého názoru jednoznačně nejvhodnější daní, která by měla plynout do pokladny obce, protože zdaňuje zdroje a aktivity jednoznačně lokalizované na území obce.

Výnosy z majetkových daní jsou však v České republice oproti ostatním státům OECD stále poměrně nízké (viz Tabulka 1 a Tabulka 2). A to přestože majetkové daně patří mezi nejméně distorzní daňové příjmy, je obtížné se jim vyhnout a jsou méně cyklické. Experti

²⁹ § 9 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ §4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

OECD proto navrhuje daň zvýšit a navázat ji více na aktuální tržní ceny, což je dle mého názoru optimálnější řešení než daň z nemovitostí zrušit.³¹

Rok	Podíl majetkových daní na HDP (v %)					
	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Belgie	1,5	1,9	2,1	2,3	2,2	2,2
Česká republika	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4
Německo	1,0	0,8	0,9	0,9	0,9	0,9
Průměr OECD	1,8	1,9	1,9	1,9	1,9	1,8

Tabulka 1 Podíl majetkových daní na HDP³²

Rok	Podíl majetkových daní na zdanění (v %)					
	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Belgie	3,4	4,2	4,8	5,1	5,1	5,0
Česká republika	1,4	1,4	1,2	1,2	1,2	1,1
Německo	2,8	2,3	2,5	2,5	2,5	2,3
Průměr OECD	5,5	5,6	5,6	5,7	5,6	5,4

Tabulka 2 Podíl majetkových daní na zdanění³³

3.2.1 Právní úprava daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí představuje hlavní daň majetkového typu, u níž se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku. Tvoří ji daň z nemovitostí a daň ze staveb. Toto dělení je odůvodněno jednak tím, že poplatník daně z pozemků nemusí být vždy totožný s poplatníkem daně ze staveb a jednak odlišnostmi ve způsobu jejich stanovení.³⁴

Právní úprava daně z nemovitostí vychází ze zákona č 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších novel a na něj navazující vyhlášky ministerstva financí č. 12/1993,

³¹ Zdroj: OECD Policy Brief, Economic Survey of the Czech Republic, April 2010, OECD, [cit. 2011-07-16], dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/6/24/44905613.pdf>>

³² Zdroj: OECD, [cit. 2011-07-16], dostupné z WWW: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-property_20758510-table7>

³³ Zdroj: OECD, [cit. 2011-07-16], dostupné z WWW: <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>

³⁴ Bakeš, M. a kol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6.

kteřou se provádějí některé ustanovení zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Tato vyhláška vymezuje pozemky a stavby osvobozené od daně v případech, kdy se jedná o kulturní památky a stavby ke zlepšení životního prostředí. Pro zdaňování zemědělských pozemků, má dále význam vyhláška ze dne 18. listopadu 2008 č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými základními průměrnými cenami zemědělských pozemků, která nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2009.

3.2.2 Důležité změny v právní úpravě daně z nemovitostí

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, účinný od 1. 1. 2008 posílil pravomoc obcí v oblasti daně z nemovitostí. Touto novelou se do zákona o dani z nemovitostí (§ 4 odst. 1 písm. v) zavedlo zmocnění pro obce, stanovit obecně závaznou vyhláškou osvobození od daně u pozemků, které nezatežují obecní infrastrukturu, a to orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů.

Současně zákon v § 12 zavedl nový fakultativní místní koeficient, kterým má obec možnost vynásobit celkovou daňovou povinnost poplatníka. Využití tohoto koeficientu je rovněž plně v kompetenci obce, která jej může stanovit obecně závaznou vyhláškou. Obec má tak možnost zvýšením koeficientů získávat příjmy do svých rozpočtů v souladu s místními podmínkami, nebo částečně tak kompenzovat výpadek příjmů pro obec, v případě, že se rozhodla pro osvobození jednotlivých druhů zemědělských pozemků.

Nový § 12 zákona o dani z nemovitostí, který umožnil obci stanovení místního koeficientu, nabyl účinnosti již dnem 1. ledna 2008, nicméně k jeho faktickému použití mohlo dojít v souladu s přechodnými ustanoveními poprvé ve zdaňovacím období 2009. Podle § 16a zákona o dani z nemovitostí musí obecně závazná vyhláška vydaná obcí podle ustanovení § 12 nabýt platnosti nejpozději do 1. srpna předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího zdaňovacího období (má-li obecně závazná vyhláška zpětnou účinnost, je neplatná). Ustanovení § 12 zákona o dani z nemovitostí však bylo zároveň s účinností od 1. ledna 2009 částečně novelizováno (novela č. 1/2009 Sb.), a to tak, že z dosahu fiskální pravomoci obecní samosprávy v podobě stanovení místních koeficientů byly vyjmuty pozemky uvedené v § 5 odst. 1 zákona, tj. pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Tato novelizace ustanovení § 12 reagovala na sporný stav, kdy novelou zákona o dani z nemovitostí,

přijatou v rámci stabilizace veřejných rozpočtů, bylo obcím na jednu stranu umožněno zemědělské pozemky od daně z pozemků prostřednictvím obecně závazné vyhlášky osvobodit³⁵ a na druhou stranu mohla obec stanovením místního koeficientu u těchto pozemků sazbu zvýšit. Bez uvedené novelizace by mohlo dojít k negaci smyslu a účelu ustanovení § 4 odst. 1 písm. v).

Další změnu zákona o dani z nemovitostí přinesl již zmíněný zákon č. 1/2009 Sb. Touto novelou došlo k zavedení přechodného období na osvobození novostaveb a osvobození ve vztahu k zateplení staveb. Pro nové byty bylo možné osvobození uplatnit naposledy v roce 2009 a pro stavby, které provedly změnu spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby, je konečným termínem pro osvobození od daně rok 2012. Cílem navržených změn bylo dle důvodové zprávy k návrhu zákona umožnit obcím účinněji využít finančních možností v rámci reformy veřejných financí pro zabezpečení komplexního rozvoje potřeb obyvatel na jejich území. Návrh by měl dále přispět ke spravedlivějšímu rozložení daňové zátěže mezi poplatníky daně z nemovitostí a zmenšit prostor pro osvobození od daně ze staveb, které je i nadále značně rozsáhlé.³⁶ Tyto argumenty lze nepochybně užít v případě zrušení osvobození u novostaveb. Obyvatelé novostaveb totiž stejně jako obyvatelé starých domů využívají veřejné služby zajišťované obcemi. Pro zakotvení tohoto osvobození v zákoně proto nevidím své opodstatnění, nicméně za optimálnější řešení považuji převést rozhodování o osvobození těchto nemovitostí na obce, jako nástroj stavební a ekologické politiky. Naproti tomu, zrušení dočasného osvobození pro stavby, které provedly změnu spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby, nepovažuji za vhodné, a to zejména vzhledem k nutnosti státní ekologické strategie a podpory snah o úsporu energie.

Další novelou zákona o dani z nemovitostí je zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010. Uvedeným zákonem bylo s účinností od 1. 1. 2010 zvýšené dosavadní poměrně nízké nastavení konstantní výše základních sazeb daně, jak u pozemků, tak u staveb.

³⁵ § 4 odst. 1 písm. v) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o dani z nemovitostí, sněmovní tisk č. 558.

3.2.3 Fiskální pravomoci obcí a koeficienty daně z nemovitostí

Obce v České republice mají velmi omezenou daňovou pravomoc³⁷ a jejich příjmy jsou stále velmi závislé na výnosech ze sdílených daní.³⁸ V České republice byly fiskální pravomoci obcí zásadně posíleny výše zmiňovanou novelou - zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Obecně považuji tento krok směrem k zvýšení fiskálních pravomocí obcí za pozitivní, neboť proces fiskální decentralizace umožňuje územním samosprávám lépe se přizpůsobit místním podmínkám a přináší tak, i díky snazší kontrole politiků jejich voliči na místní úrovni, nepochybně určité ekonomické užitky.

Domnívám se však, že přijatá novela není dostačující a efektivita správy a výběru daně z nemovitostí se na základě provedených změn příliš nezvýší (což jak níže uvádím, potvrzuje i míra využití koeficientů českými obcemi)

V současné době umožňuje zákon o dani z nemovitostí zastupitelstvům obcí upravit nebo zavést obecně závaznou vyhláškou tři typy koeficientů, kterými se upravuje sazba daně:

1. Koeficient přiřazený jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu (tzv. korekční koeficient) mohou obce buď zvýšit o jednu kategorii (tj. o 11-56 %, v průměru o 32 %) nebo snížit až o tři kategorie. Koeficient 4,5 v Praze lze zvýšit na koeficient 5. Pro jednotlivé části obce může obec stanovit koeficienty v různé výši.³⁹
2. Dále mohou obce stanovit koeficient, kterým lze zvýšit sazbu daně u staveb pro individuální rekreaci, garáží a staveb užívaných pro podnikatelskou činnost. Tento koeficient má hodnotu 1,5 a je stanoven pro vybrané druhy staveb pro celou obec.
3. Posledním již v textu zmiňovaným koeficientem je místní koeficient, kterým lze zvýšit sazbu daně u všech nemovitostí s výjimkou orné půdy, chmelnic, vinic,

³⁷ Peková, J. a kol.: *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*, Praha: ASPI, a.s., 2005, 2. přepracované vydání, s. 238, ISBN 80-7357-052-1.

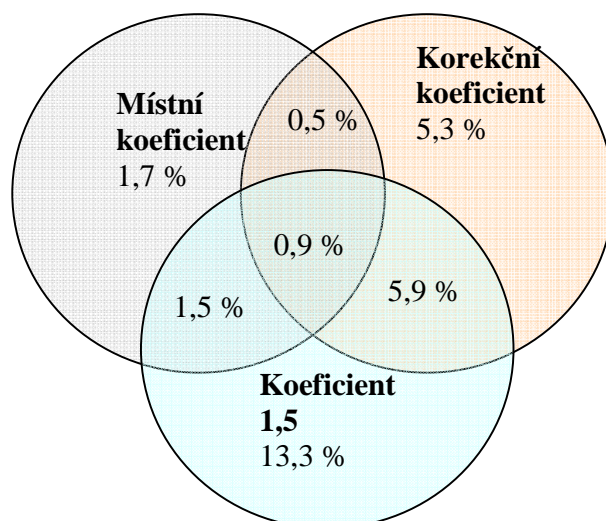
³⁸ Marková, H., Boháč, R.: *Rozpočtové právo*, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 119, ISBN 978-80-7179-551-3.

³⁹ § 11 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Tento koeficient má hodnotu 2, 3, 4 nebo 5 a je stanoven pro celou obec.⁴⁰

Možnosti obce ovlivnit výnos prostřednictvím koeficientů jsou tedy sice v zákoně stanovené, ale tyto koeficienty jsou limitované.⁴¹

V jakém rozsahu ale české obce možnost zavedení uvedených koeficientů využívají? Níže uvádím Obrázek 1 znázorňující využívání zákonem upravených fiskálních pravomocí českými obcemi, který vychází z údajů zveřejněných Ministerstvem financí v lednu 2010.⁴²



Obrázek 1 Využití koeficientů daně z nemovitostí

Z uvedeného obrázku je patrné, že míra využívání jednotlivých koeficientů obcemi není v současné době vysoká. Žádný koeficient nezavedlo až 71 % obcí. Zbýlých 29 % obcí se podílí na využití koeficientů daně z nemovitostí následovně:

- 21,6 % obcí zavedlo koeficient 1,5,

⁴⁰ § 12 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹ Marková, H.: *Finance obcí, měst a krajů*, Praha: Orac, 2000, s. 82, ISBN: 80-86199-23-1.

⁴² Přehled koeficientů daně z nemovitostí, datum poslední revize 15.1.2010, [cit. 2010-12-10], dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_10187.html>

- 12,6 % obcí upravilo korekční koeficient a
- 4,6 % obcí zavedlo místní koeficient daně z nemovitostí.

Pouze 0,9 % obcí využilo možnost zavést všechny tři koeficienty a zvýšit tak maximálně své příjmy do místního rozpočtu.

3.3 Právní konstrukce daně z pozemků

3.3.1 Předmět daně

Dani z pozemků podléhají pozemky, které se nacházejí na území České republiky a jsou vedeny v katastru nemovitostí.⁴³ Takto definovaný předmět ale zákon následně zužuje o:

- a) v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami (i v případě, že stavby nejsou předmětem daně ze staveb),
- b) lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- c) vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu chovu ryb,
- d) pozemky určené pro obranu státu.

Zákon rozlišuje pozemky na:

- a) ornou půdu,
- b) chmelnice,
- c) vinice,
- d) zahrady,
- e) ovocné sady,
- f) trvalé travní porosty

(zemědělské pozemky),

⁴³ § 2 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

- a) hospodářské lesy,
- b) intenzifikační rybníky,
- c) zastavěné plochy a nádvoří,
- d) stavební pozemky dosud nezastavěné a
- e) ostatní plochy

(nezemědělské pozemky).

Toto rozdělení je nezbytné pro správné stanovení základu a sazby daně.

3.3.2 *Poplatníci daně*

Osobou ze zákona povinnou platit daň je v zásadě vlastník pozemku (fyzická nebo právnická osoba). „Pro zjednodušení je možné konstatovat, že vlastník pozemku je poplatníkem u pozemků, jejichž hranice jsou jednoznačné, tzn. vyznačené v současnosti platných katastrálních mapách a nesporně vymezené v terénu.“⁴⁴

U pozemků ve vlastnictví České republiky je poplatníkem organizační složka státu nebo státní organizace, kterým přísluší hospodařit s majetkem státu, popřípadě právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku.

V některých specifických případech, je poplatníkem daně nájemce pozemku, nebo jeho skutečný uživatel. Jde o případy pronajatých pozemků, evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem (na listu vlastnictví je takový pozemek veden bez označení druhu a způsobu využití), nebo spravovaných Pozemkovým fondem české republiky, Správou státních hmotných rezerv, popřípadě převedených na Ministerstvo financí rozhodnutím o privatizaci.⁴⁵ Uživatel pozemku se stává poplatníkem, pokud vlastník pozemku není znám a dále u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené, tj. v případě, kdy vlastníkově nebyly vyčleněny v rámci pozemkových úprav konkrétní vlastnické pozemky k zajištění

⁴⁴ Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, s. 61, ISBN 80-86920-00-3.

⁴⁵ § 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

zemědělské výroby, ale jsou mu přiděleny náhradní pozemky do časově omezeného nájmu nebo zatímního bezplatného užívání. Tato práva k pozemku trvají do ukončení pozemkových úprav. Pak je poplatníkem daně již vlastník pozemku.⁴⁶

Pokud existuje k jednomu pozemku více poplatníků (např. spoluvlastnictví k pozemku), jsou povinni platit daň všichni společně a nerozdílně. Jedná se o povinnost solidární ve smyslu § 511 odst. 1 občanského zákoníku. Daňové přiznání podávají jen jedno a zaplatí-li daň jeden z poplatníků, je tímto daňová povinnost ostatních splněna.

Pouze v případě, že je podle zvláštního právního předpisu spoluvlastnictví k pozemku odvozeno od vlastnictví k bytu nebo samostatnému nebytovému prostoru, který je evidován v katastru nemovitostí, je poplatníkem daně z pozemku vlastník bytu nebo samostatného nebytového prostoru ve výši svého podílu na celkové dani z pozemku odpovídajícího spoluvlastnickému podílu na pozemku evidovanému v katastru nemovitostí.

3.3.3 Osvobození od daně

Některé pozemky, které jsou předmětem daně, jsou z důvodů, v zákoně taxativně vypočtených, od daně osvobozeny. Poplatník v těchto případech není povinen trvale, nebo po určitou stanovenou dobu daň z osvobozených pozemků odvádět. U některých pozemků toto osvobození vyplývá přímo ze zákona, u většiny je však poplatník povinen uplatnit nárok na osvobození v podaném daňovém přiznání. Nicméně při splnění zákonem stanovených podmínek, má poplatník daně na osvobození právní nárok. Veškerá osvobození se od 1. 1. 2007 vztahují i na část pozemku.

Také obce mají z hlediska osvobození dvě oprávnění, na jejichž základě mohou nemovitosti na svém území formou obecně závazné vyhlášky osvobodit. První možnost se týká nemovitostí dotčených živelní pohromou, druhá možnost se vztahuje na již výše uvedené zmocnění, stanovit obecní vyhláškou osvobození od daně u zemědělských pozemků s výjimkou zahrad.⁴⁷

⁴⁶ Holmesová, A.: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve světle novely provedené zákonem č. 492/2000 Sb., *Finanční, daňový a účetní bulletin*, I/2001.

⁴⁷ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6.

Podle § 4 zákona o dani z nemovitostí jsou bez povinnosti předkládat daňové přiznání osvobozeny následující pozemky:

- Za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Jde-li o pronájem obci, kraji, organizační složce státu, nebo příspěvkové organizaci jsou osvobozeny za předpokladu, že neslouží podnikatelské činnosti. V případě pronájmu jinému subjektu, je poplatníkem daně nájemce.
 - a) Pozemky ve vlastnictví státu.
 - b) Pozemky spravované Pozemkovým fondem české republiky.
- Nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.
 - a) Pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť.
 - b) Pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu.
- Pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí.
- Pozemky užívané diplomatickými zástupci pověřenými v ČR, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunit, a to za předpokladu, že nejsou občany ČR, a že je zaručena vzájemnost.
- Pozemky na nichž jsou zřízeny hřbitovy.
- Pozemky určené pro veřejnou dopravu.

Podle § 4 zákona o dani z nemovitostí jsou dále osvobozeny následující pozemky, u kterých poplatník musí uplatnit nárok na osvobození od daně v podaném daňovém přiznání:

- Za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání nebo pronájmu.

- a) Pozemky tvořící jeden funkční celek⁴⁸ 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 nebo náboženských společností.
 - b) Pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností.
 - c) Pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími veřejně prospěšným účelům jako jsou stavby sloužící školství, zdravotnictví, sociální péči, některým kulturním zařízením (muzea, galerie, knihovny), státním archivům a nadacím.
 - d) Pozemky ve vlastnictví veřejných vysokých škol, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů.
 - e) Pozemky ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí.
- Pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí.
 - Pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou.
 - 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 jsou osvobozeny 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.

⁴⁸ Zákon rozumí pozemkem tvořícím jeden funkční celek se stavbou část pozemku nezbytně nutnou k provozu a plnění funkce stavby.

- Části pozemků, na kterých jsou zřízené měřické značky, signály a jiná zařízení geodetických bodů a pásy pozemků v lesích, vyčleněné pro rozvody elektrické energie a topných plynů.
- Dočasné osvobození se v současné době týká zemědělských pozemků na dobu pěti let a lesních pozemků na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě.

3.3.4 Základ daně

Základ daně je konkretizací objektu daně, stanovuje kvantitu předmětu daně. Pro výpočet daně je tedy jeho určení nezbytné. Existuje více způsobů jak základ u nemovitostních daní určit. V České republice se uplatňuje historicky nejstarší systém jednotkové daně, který používá jako základ daně výměru nemovitostí v metrech čtverečních. Jedná se o časově a finančně nejjednodušší systém, nicméně ve většině evropských zemí se již tento systém nepoužívá a v rámci stanovení základu nemovitostních daní se přešlo na metodu ad valorem.⁴⁹ Přikláním se k názoru, že systém jednotkové daně je v důsledku skutečnosti, že nerespektuje hodnotu zdaňované nemovitosti nespravedlivý. Stejnou daň tak platí vlastník zrekonstruovaného cihlového bytu v centru Prahy i vlastník obdobně velké nemovitosti v panelovém domě na okraji Prahy. Další nevýhodou tohoto systému je, že nezohledňuje působení inflace (lze ji zohlednit pouze změnou sazeb daně, což nepovažuji vzhledem k administrativní náročnosti za adekvátní řešení). S plynoucím časem tak podíl daně z nemovitostí v rozpočtových příjmech obcí klesá. Modernější metoda, kde základem daně je právě hodnota nemovitosti, tak nejen zohledňuje reálnou hodnotu majetku, ale splňuje i princip spravedlnosti. V české právní úpravě daně z pozemků nacházíme jen náznaky této metody při stanovování základu daně z pozemků zemědělské půdy, jakož i z hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Nicméně jak níže uvádím, nepovažuji ani tento způsob stanovení základu daně za spravedlivý.

⁴⁹ Radvan, M.: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související : komentář*, 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006, 335 s., ISBN 80-7179-478-3.

Pro účely stanovení základu daně z pozemků v České republice je třeba pozemky rozdělit do tří skupin.

3.3.4.1 Zemědělské pozemky

První skupinu tvoří pozemky zemědělské, tj. pozemky v katastru nemovitostí vedené jako orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty. Základem daně je zde cena pozemku. Tato cena se stanoví vynásobením výměry pozemku v m² a průměrné ceny půdy stanovené ve vyhlášce Ministerstva zemědělství ČR č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami zemědělských pozemků, ve znění pozdějších předpisů.⁵⁰ Základem daně je tak svým způsobem hodnota nemovitosti. Nejedná se však o hodnotu tržní nebo nájemní, ale o hodnotu blížíící se svojí charakteristikou hodnotě katastrální.

Průměrná cena zemědělských pozemků v jednotlivých katastrálních územích je odvozena z bonitované půdně ekologické jednotky (BPEJ). BPEJ zemědělských pozemků je pětimístným číselným kódem, který vyjadřuje hlavní půdní a klimatické podmínky, které mají vliv na produkční schopnost zemědělské půdy a její ekonomické ohodnocení.⁵¹

Bonitovaná půdně ekologická jednotka je charakterizována klimatickým regionem, hlavní půdní jednotkou, sklonitostí a expozicí, skeletovitostí a hloubkou půdy, jež specifikují hlavní půdní a klimatické podmínky hodnoceného pozemku, přičemž

- a) klimatický region zahrnuje území s přibližně shodnými klimatickými podmínkami pro růst a vývoj zemědělských plodin; je vyjádřen první číslicí pětimístného číselného kódu
- b) hlavní půdní jednotka je účelovým seskupením půdních forem příbuzných vlastností, jež jsou určovány genetickým půdním typem, subtypem, půdotvorným substrátem, zrnitostí, hloubkou půdy, stupněm hydromorfismu, popřípadě výraznou sklonitostí nebo morfologií terénu a zúrodňovacím opatřením; je vyjádřena druhou a třetí číslicí číselného kódu,

⁵⁰ § 5 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ § 8 odstavec 3 zákona č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

- c) sklonitost a expozice ke světovým stranám vystihuje utváření povrchu zemědělského pozemku; je vyjádřena čtvrtou číslicí číselného kódu, která je výsledkem jejich kombinace,
- d) skeletovitost, jíž se rozumí podíl obsahu štěrku a kamene v ornici k obsahu štěrku a kamene v spodině do 60 cm, a hloubka půdy; je vyjádřena pátou číslicí číselného kódu, která je výsledkem jejich kombinace.⁵²

BPEJ jsou jednotně vedeny v číselném a mapovém vyjádření v celostátní databázi BPEJ, která obsahuje informace o kvalitě půdy. Vedení celostátní databáze je zajišťováno Ministerstvem zemědělství prostřednictvím odborné organizace, která na vyžádání též poskytuje souhrnné informace o BPEJ a jejich účelových seskupeních, např. pro plošnou a kvalitativní ochranu půdy a vody, pro územní plánování, posuzování ekologické stability krajiny, vytváření ekonomických nástrojů v zemědělství a rozvoje regionů.⁵³

Právním předpisem, kterým se stanovuje charakteristika bonitovaných půdně ekologických jednotek a postup pro jejich vedení a aktualizaci je Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 327/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vzhledem ke skutečnosti, že základ daně se odvozuje od průměrné ceny půdy a nikoliv od ceny skutečné, lze i v tomto způsobu stanovení základu daně spatřovat prvky daňové nespravedlnosti. Obecně lze konstatovat, že každý průměr daných veličin, ať je používán v jakékoliv oblasti, je pro konkrétní účel vesměs nespravedlivý. Daň z jednotlivého pozemku, kde je základem daně průměrná cena všech pozemků zemědělské půdy v celém katastrálním území se od daně z jednotlivého pozemku, u kterého by byla základem daně cena odvozená z konkrétní BPEJ liší (viz Tabulka 3). V konečném důsledku jsou tak někteří vlastníci pozemků zvýhodněni, a naopak, pokud cena konkrétního pozemku je nižší než průměrná cena celého katastrálního území, jsou někteří poplatníci znevýhodněni.

Níže uvádím názorný příklad daňové nespravedlnosti způsobené aplikací průměrných cen půdy pro stanovení základu daně ze zemědělských pozemků (viz Tabulka 3).

⁵² § 1 vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 327/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

⁵³ § 2 vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 327/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

KATASTRÁLNÍ ÚZEMÍ SEMÍN

druh pozemku	sazba daně	základ daně v Kč/m ²			daň v Kč/ha		
		nejvyšší cena v katastrálním území	nejnižší cena v katastrálním území	průměr	nejvyšší cena v katastrálním území	nejnižší cena v katastrálním území	průměr
orná půda	0,75	11,77	4,15	9,4	883	311	705
trvalý travní porost	0,25	9,89	4,64	9,4	247	116	235
rozdíl daně vypočtené z ceny jednotlivého pozemku a z průměrné ceny							
orná půda					-178	+394	
trvalý travní porost					-12	+119	

Tabulka 3 Aplikace průměrné ceny půdy

Z výše uvedené tabulky je vidět, že vlastník pozemku (orné půdy) s nejnižší cenou v katastrálním území Semín dle BPEJ zaplatí na dani z nemovitostí o 394 Kč na hektar půdy víc než by zaplatil, pokud by byl základ daně vypočten z reálné ceny jeho pozemku. Naopak poplatník vlastníci pozemek s nejvyšší cenou zaplatí na dani z pozemku o 178 Kč na hektar půdy míň než by měl.

V případě trvalých travních porostů v katastrálním území Semín zaplatí vlastník pozemku s nejnižší cenou o 119 Kč na hektar půdy víc, než odpovídá jeho skutečné ceně dle BPEJ a naopak, vlastník nejdražšího pozemku v katastrálním území Semín zaplatí na dani z nemovitostí o 12 Kč míň.

Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že způsob stanovení základu daně u zemědělských pozemků se blíží hodnotovému systému, který již více odpovídá principu spravedlnosti, nicméně i tento způsob stanovování základu daně by si zasluhoval v České republice reformu.

3.3.4.2 *Pozemky hospodářských lesů a intenzifikační rybníky*

Druhou skupinu tvoří pozemky hospodářských lesů a intenzifikační rybníky. Poplatník má zde možnost volby ve způsobu stanovení základu daně.

V praxi používanější, administrativně jednodušší a finančně méně náročná je varianta, kdy se základ daně stanoví jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč.

Druhá varianta je vhodná pro majitele rozsáhlých lesních pozemků a rybníčních ploch, neboť vyžaduje každoroční ocenění pozemků podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a prováděcí vyhlášky ministerstva financí k tomuto zákonu č. 540/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.⁵⁴

3.3.4.3 *Zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy*

Třetí skupinu tvoří zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy, u nichž je základem skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.⁵⁵

Jak z výše uvedeného plyne, je v § 5 zákona o dani z nemovitostí mj. uvedeno, že základem u daně z pozemků je skutečná výměra pozemku v metrech čtverečních. Při výpočtu daně z nemovitostí se však nemůže nikdy jednat „o skutečnou výměru pozemku“, ale pouze „o výměru parcely“. Zákon o katastru nemovitostí České republiky definuje oba uvedené pojmy tak, že 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 a parcela je pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. To znamená, že kdybychom chtěli vyhovět zákonu o dani z nemovitostí, museli bychom určovat výměru pozemku po nerovném povrchu terénu a zohlednit všechny jeho výškové rozdíly. Dospěli bychom vždy k větší výměře, než která je evidována v katastrálním operátu a která je rozhodující pro výpočet daně. V katastrálním operátu je evidována pouze výměra parcely, tj. plocha obrazce, který je vymezen svislým průmětem

⁵⁴ Radvan, M.: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související : komentář*, 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006, 335 s., ISBN 80-7179-478-3.

⁵⁵ § 5 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

hranic pozemku v terénu do vodorovné roviny katastrální mapy. Tak se také naplňuje zásada, že pozemky se v katastru nemovitostí evidují jako parcely.⁵⁶

Stavební pozemky nejsou v katastru nemovitostí vedeny jako zvláštní druh pozemků. Zákon o dani z nemovitostí v § 6 odst. 3 stavební pozemek definuje jako nezastavěný pozemek určený k zastavění stavbou, která byla ohlášena nebo na kterou bylo vydáno stavební povolení nebo bude prováděna na základě certifikátu autorizovaného inspektora anebo na základě veřejnoprávní smlouvy a která se po dokončení stane předmětem daně ze staveb. Rozhodná je přitom výměra pozemku v m² odpovídající půdorysu nadzemní části stavby, na níž bylo vydáno stavební povolení. Uvedené znění je výsledkem dvou novel (zákon č. 576/2003 Sb. a zákon č. 237/2004 Sb.), které odstranily nejasnosti vyplývající z původního textu zákona.⁵⁷

Zákon o dani z nemovitostí zavedl kategorii stavebního pozemku zřejmě proto, aby bylo možné zdaňovat pozemky, na kterých probíhá stavební činnost, vyšší sazbou daně. Jde zejména o motivační nástroj k rychlému dokončení stavby.

Při zdaňování stavebních pozemků je nezbytné vycházet z definice, kterou uvádí zákon o dani z nemovitostí. Ta obsahuje i některé další níže uvedené podmínky, které je nutné respektovat.

Především se musí jednat o nezastavěný pozemek. Tam, kde se začíná stavět na „zelené louce“, je tato podmínka jednoznačně splněná. Pochybnosti nastávají tam, kde na pozemku již nějaké stavby (ve smyslu stavebního zákona) stojí, protože i na tyto pozemky lze v jistých případech pohlížet jako na nezastavěné.

Jedná se například o pozemky, na kterých jsou umístěny např. některé drobné stavby, stavby terénních úprav apod., tedy takové stavby, které nepodléhají kolaudaci. Takové stavby nebývají většinou ani předmětem daně ze staveb. Obdobným případem jsou podzemní stavby. I tyto stavby nepodléhají dani ze staveb a nelze je jako stavby uznat ani

⁵⁶ Kuba, B.: Je daň ze zemědělských pozemků spravedlivá?, *Daně a právo v praxi*, č. 1/2005.

⁵⁷ Do novely z roku 2003 byl stavební pozemek definován jako nezastavěný pozemek, určený k zastavění rozhodnutím o umístění stavby nebo stavebním povolením, pokud je sloučeno územní řízení se stavebním řízením; rozhodná je výměra pozemku, na kterou se rozhodnutí o umístění stavby nebo uvedené stavební povolení vztahuje.

pro účely daně z pozemků. Nachází-li se na pozemku pouze podzemní stavba, pohlíží se na něj jako na pozemek nezastavěný.

Nejasnosti okolo vzniku stavebních pozemků vznikají také při provádění stavebních změn již dokončených staveb. Těmi mohou být přestavby, nástavby nebo jiné stavební úpravy, které podléhají stavebnímu povolení. Stavební pozemek může vzniknout pouze při přístavování původní stavby, protože nástavba ani stavební úprava neovlivňuje velikost půdorysu stavby. U přístavby pak rozhoduje, zda bude prováděna na pozemku, na kterém se nachází původní stavba, která je v katastru nemovitostí evidována jako zastavěná, nebo zda bude zasahovat na další pozemek, který byl do této doby nezastavěný.

Velikost stavebního pozemku vychází z výměry parcely, na které má být stavba provedena. Při stanovení výměry stavebního pozemku nelze tedy vycházet pouze z rozměrů prováděné stavby. U velkých pozemků je proto praktické pozemek rozdělit novým zaměřením, při kterém se vyčlení a geometricky zaměří pozemek, který má být zastavěn. Tyto změny podléhají zápisu do katastru nemovitostí. Po této úpravě vznikne stavební pozemek pouze na parcele, na které bude stavba prováděna, a zbývající pozemek zůstane nedotčen.

Pokud je stavba zahájena bez příslušných povolení, nemůže podle zákona o dani z nemovitostí vzniknout stavební pozemek, a proto jej nelze jako takový zdaňovat. Nepovolenou stavbu je možno zdaňovat daní ze staveb až poté, co začne být užívána, a to i když nebude zkolaudována.

Stavební pozemek přestává být stavebním pozemkem v okamžiku, kdy stavba přechází do užívání a stává se předmětem daně ze staveb, to je dnem nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. Kolaudací přechází nezastavěná část stavebního pozemku většinou v pozemek, který původně byl, nebo v takový, jaký je následně zaevidován v katastru nemovitostí. Zpětná změna pozemku dokládá, že stavební pozemek podle zákona o dani z nemovitostí se zásadně odlišuje od stavebních pozemků uváděných ve stavebně právních předpisech, podle kterých je celý pozemek, na který bylo vydáno příslušné rozhodnutí, nebo který byl zastavěn stavbou, jednou provždy veden jako pozemek stavební.⁵⁸

⁵⁸ Škoda, E.: Zdaňování stavebních pozemků, Daňová a hospodářská kartotéka, č. 17/1998.

3.3.5 Sazba a výpočet daně

Dalším důležitým činitelem pro výpočet daně z pozemků je sazba daně, která určuje výši daně ve vztahu k daňovému základu. Sazby

- U pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů činí 0,75 %.
- U trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzívním a průmyslovým chovem ryb činí sazba daně 0,25 %.
- Sazba u ostatních pozemků⁵⁹ činí za každý m²
 - a) u zastavěných ploch a nádvoří 0,20 Kč,
 - b) u stavebních pozemků 2,00 Kč,
 - c) u ostatních ploch pokud jsou předmětem daně 0,20 Kč.⁶⁰

Zákon v § 6 odst. 4 reaguje na skutečnost, že stavební pozemek ve velkém městě a na malé vesnici má nepochybně jinou hodnotu. Proto výše uvedenou sazbu nepovažuje za konečnou, ale předpokládá její vynásobení koeficientem podle počtu obyvatel v místně příslušné obci (tzv. polohová renta). Rozhodující je počet obyvatel podle posledního sčítání obyvatel. Kromě toho mají obce možnost pro jednotlivé části obce upravit koeficient obecně závaznou vyhláškou, a to o jednu kategorii nahoru nebo až o tři kategorie dolů. Koeficient 4.5 v Praze lze zvýšit maximálně na 5,0.⁶¹ Poslední změna koeficientů byla provedena zákonem č. 261/2007 Sb. (viz

Tabulka 4).

⁵⁹ Sazby u ostatních pozemků zvýšil s účinností od 1.1.2010 zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010.

⁶⁰ § 6 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

⁶¹ Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, ISBN 80-86920-00-3.

1,0	v obcích do 1 000 obyvatel
1,4	v obcích od 1 000 do 6 000 obyvatel
1,6	v obcích od 6 000 do 10 000 obyvatel
2,0	v obcích od 10 000 do 25 000 obyvatel
2,5	v obcích od 25 000 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

Tabulka 4 Koefficienty

Daň se vypočítá jako součin základu daně a sazby daně. V případě zastavěných ploch a nádvoří je třeba si uvědomit, že z výměry uvedené ve výpisu z katastru nemovitostí se pro účely daně z pozemků nezapočítává část výměry v rozsahu půdorysu stavby.

Příklad:

Společnost X je poplatníkem daně z pozemků, které jsou tvořeny:

1. 500 ha hospodářského lesa (z toho na 60 m² jsou umístěna zařízení geodetických bodů a 1 400 m² je vyčleněných na rozvody elektrické energie a plynu).
2. 400 m² zastavěných ploch a nádvoří (na této ploše je zastavěno stavbami 220 m²).
3. 320 m² stavebního pozemku v obci s 9 000 obyvateli.

Řešení:

1. Základ daně: $(5\,000\,000 - (60 + 1\,400)) \text{ m}^2 \times 3,80 \text{ Kč/ m}^2 = 18\,994\,452 \text{ Kč}$

Daňová povinnost: $18\,994\,452 \times 0,0025 = 47\,486,13 = 47\,487 \text{ Kč}$

2. Základ daně: $400 - 220 = 180 \text{ m}^2$

Daňová povinnost: $180 \times 0,20 \text{ Kč/ m}^2 = 36 \text{ Kč}$

3. Základ daně: 320 m^2

Daňová povinnost: $320 \times 2,0 \text{ Kč/ m}^2 \times 1,6 = 1 024 \text{ Kč}$

Daň z pozemků celkem = **48 547 Kč**.

3.4 Právní konstrukce daně ze staveb

3.4.1 Předmět daně

Předmětem daně ze staveb mohou být jen stavby na území České Republiky, které jsou nemovitostmi podle občanského zákoníku, tedy stavby spojené se zemí pevným základem.⁶² Jde o:

- a) stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- b) stavby, které jsou způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu, nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané,
- c) které podléhali kolaudačnímu řízení, tj. zejména ty, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí,
- d) byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen „byty“),
- e) nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen „samostatné nebytové prostory“).⁶³

Byt a nebytový prostor jako samostatný předmět daně je v zákoně o dani z nemovitostí upraven až od novely provedené zákonem č. 65/2000 Sb. Do účinnosti této novely byly předmětem daně budovy, v nichž se byty a nebytové prostory nacházely.

⁶² Viz. rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 CA 184/2000 ze dne 31.7.2002.

⁶³ § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Pro správné určení předmětu daně u staveb, kde se nacházejí byty a nebytové prostory, je zapotřebí vycházet z kupní smlouvy. V případě, že předmětem kupní smlouvy je stavba nebo spoluvlastnický podíl na ní, bude předmětem daně stavba jako celek a daňové příznání podá jeden ze spoluvlastníků za celý dům. V případě, že předmětem kupní smlouvy bude byt nebo nebytový prostor, včetně spoluvlastnického podílu na společných částech v domě, samostatně zapsaný v katastru nemovitostí, bude poplatníkem daně ze staveb vlastník této jednotky.⁶⁴

Předmětem daně ze staveb naopak nejsou:

- stavby, v nichž jsou byty nebo samostatné nebytové prostory,
- stavby přehrad,
- 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 určené k předchozímu čištění vod před jejich vypouštěním do kanalizací,
- stavby na ochranu před povodněmi,
- stavby k zavlažování a odvodňování pozemků,
- stavby rozvodů energií,
- stavby sloužící veřejné dopravě.

Stavbami sloužícími veřejné opravě se rozumějí stavby dálnic, silnic, místních komunikací, veřejných účelových komunikací, letecké stavby, stavby drah a na dráze, stavby vodních cest a přístavů, pokud užívání stavby k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby.⁶⁵

⁶⁴ Teklák, A.: Daň z nemovitostí v roce 2005, Praktický poradce v daňových otázkách, č 3/2005.

⁶⁵ § 7 odst. 2 a 3 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

3.4.2 Poplatníci daně

Poplatníkem daně ze staveb je zásadně vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru. Avšak pokud je stavba, byt nebo nebytový prostor ve vlastnictví státu, je poplatníkem daně organizační složka státu nebo státní organizace, kterým přísluší hospodařit s majetkem státu, popřípadě právnická osoba, která má právo trvalého užívání, nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku. Je-li předmět daně spravován Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv, jsou poplatníky tyto subjekty. Avšak v případě, že stavby nebo samostatné nebytové prostory, s výjimkou stavby obytného domu, pronajímají, je poplatníkem daně nájemce. Stejně tak nájemce u staveb nebo samostatných nebytových prostor převedených na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci.⁶⁶

Pokud existuje k jedné stavbě, bytu nebo nebytovému prostoru více poplatníků (např. spoluvlastnictví), jsou stejně jako u daně z pozemku, povinni platit daň všichni společně a nerozdílně. Daňové přiznání podávají jen jedno a zaplatí-li daň jeden z poplatníků, je tímto daňová povinnost ostatních splněna.

3.4.3 Osvobození od daně

U daně ze staveb známe obdobná osvobození jako u daně z pozemků. Výčet osvobození je taxativní. Český právní řád nenabízí obcím mnoho možností, jak zatížení svých občanů daní ze staveb omezovat. Obcím je přiznáno pouze právo dočasně osvobodit nemovitosti dotčené živelní pohromou. Za přijatelnější považují úpravy některých států, které dávají obcím větší prostor pro regulaci tohoto daňového zatížení. Obce mají totiž bezpochyby nejlepší znalost místních podmínek a potřeb.

Podle § 9 zákona o dani z nemovitostí jsou bez povinnosti předkládat daňové přiznání osvobozeny:

- Za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Jde-li o pronájem obci, kraji, organizační složce státu, nebo příspěvkové organizaci jsou osvobozeny za předpokladu, že neslouží podnikatelské činnosti. V případě pronájmu jinému subjektu, je poplatníkem daně nájemce.

⁶⁶ § 8 č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

- a) Stavby ve vlastnictví státu.
- b) Stavby spravované Pozemkovým fondem české republiky.
- Stavby ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí.
- Stavby ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci pověřenými v ČR, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunit, a to za předpokladu, že nejsou občany ČR, a že je zaručena vzájemnost.
- Stavby určené pro hromadnou osobní přepravu.

Podle § 9 zákona o dani z nemovitostí jsou dále osvobozeny následující stavby, u kterých poplatník musí uplatnit nárok na osvobození od daně v podaném daňovém přiznání:

- Za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání nebo pronájmu.
 - a) Stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů nebo k výkonu duchovní správy těchto církví nebo náboženských společností.
 - b) Stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností.
 - c) Stavby ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí.
- Stavby sloužící veřejně prospěšným účelům jako jsou stavby sloužící školství, zdravotnictví, sociální péči, některým kulturním zařízením (muzea, galerie, knihovny), státním archivům a nadacím.
- Ze sociálních důvodů jsou osvobozeny obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou, která příspěvek na živobytí pobírá a jsou držiteli průkazů ZTP a ZTP/P (domy jsou osvobozeny pouze v rozsahu, v jakém slouží k trvalému bydlení těchto osob). Dále stavby pro individuální rekreaci ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou,

kteřá přispěvek na živobytí pobírá a jsou držitelé průkazů ZTP a stavby pro individuální rekreaci ve vlastnictví držitelů průkazů ZTP/P.

- Stavby sloužící výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí.
- Stavby ve vlastnictví veřejných vysokých škol.
- Dočasné osvobození se v současné době týká:
 - a) na dobu osmi let, staveb kulturních památek, počínaje rokem následujícím po vydání stavebního povolení na stavební úpravy prováděné vlastníkem,
 - b) na dobu pěti let, staveb, v nichž byl změněn systém vytápění přechodem z pevných paliv na ekologičtější systém vytápění (využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy).⁶⁷

Pokud se osvobození vztahuje jen na část stavby, zjistí se nárok na osvobození z poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části stavby podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí stavby.⁶⁸

3.4.4 Základ daně

Jak jsem již zmínila v rámci výkladu k základu daně z pozemků, se v České republice, jako v jedné z mála evropských zemí, používá k stanovení základu daně systém jednotkové daně. Na rozdíl od stanovení základu daně z pozemků, u daně ze staveb nenajdeme ani náznaky modernější metody ad valorem. „Česká právní úprava zdanění staveb, bytů a nebytových prostorů zůstává k modernizaci stanovení základu daně ze staveb netečná, a proto je i nadále používán výhradně systém jednotkové daně.“⁶⁹

Pro účely stanovení základu daně ze staveb je třeba rozdělit stavby do dvou skupin.

⁶⁷ Do účinnosti novely č. 1/2009 Sb. se toto dočasné osvobození týkalo i změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. V případě nároku na osvobození, který vznikl z těchto důvodů do 1.1.2010 se osvobození poskytne naposledy ve zdaňovacím období 2012.

⁶⁸ § 9 odst. 2 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁹ Radvan, M.: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související : komentář*, 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006, s. 145, ISBN 80-7179-478-3.

3.4.4.1 Stavby

První skupina je tvořena stavbami a základem daně je zde výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² (dále jen „zastavěná plocha“) podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Až do novely provedené zákonem č. 65/2000 Sb. bylo stanovení půdorysu stavby problematické. Podle této novely se půdorysem u staveb se svislou nosnou konstrukcí rozumí průmět obvodového pláště na pozemek. U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem rozumí plocha ohraničená průmětem obvodu stavby dotýkající se povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině.

3.4.4.2 Byty a samostatné nebytové prostory

Druhou skupinu tvoří byty a samostatné nebytové prostory. Základem je zde výměra podlahové plochy bytu v m² nebo výměra podlahové plochy nebytového prostoru v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,2 (dále jen „upravená podlahová plocha“).⁷⁰ Tato upravená podlahová plocha v sobě již zahrnuje i podíl na společných částech stavby.

Definici podlahové plochy bytu i společných částí domu obsahuje zákon o vlastnictví bytů. Společnými částmi domu se v souladu s § 2 písm. g) zákona o vlastnictví bytů rozumí části domu určené pro společné užívání, zejména základy, střecha, hlavní svislé a vodorovné konstrukce, vchody, schodiště, chodby, balkóny, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, komíny, výměníky tepla, rozvody tepla, rozvody teplé a studené vody, kanalizace, plynu, elektřiny, vzduchotechniky, výtahy, hromosvody, společné antény, a to i když jsou umístěny mimo dům; dále se za společné části domu považují příslušenství domu (například drobné stavby) a společná zařízení domu (například vybavení společné prádelny).

Podlahovou plochou bytu nebo rozestavěného bytu se v souladu s § 2 písm. i) zákona o vlastnictví bytů rozumí podlahová plocha všech místností, včetně místností příslušenství bytu nebo rozestavěného bytu. Zákon o vlastnictví bytů dále pojem místnost nijak nedefinuje. Definici pojmu „místnost“ lze nalézt ve vyhlášce Ministerstva pro místní rozvoj č. 268/2009 Sb. o technických požadavcích na stavby. Místností se dle této vyhlášky

⁷⁰ § 10 odst. 2 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

rozumí prostorově uzavřená část stavebního díla, vymezená podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu a pevnými stěnami.⁷¹

Odlišným způsobem od podlahové plochy bytu se v zákoně o vlastnictví bytů určuje podlahová plocha nebytového prostoru nebo rozestaveného nebytového prostoru. Touto plochou se rozumí podlahová plocha všech místností nebytového prostoru nebo rozestaveného nebytového prostoru včetně ploch určených výhradně k užívání s nebytovým prostorem, popřípadě s rozestavěným nebytovým prostorem; do této plochy se započítává jednou polovinou podlahová plocha vnitřních ochozů a jiných ploch, které jsou součástí meziprostoru.⁷²

Pravidla pro výpočet podlahové plochy bytu a nebytového prostoru podle zákona o vlastnictví bytů se odlišují od pravidel pro oceňování bytu a nebytového prostoru i např. od pravidel pro výpočet podlahové plochy bytu pro účely stanovení nájemného z bytu a úhrady za plnění poskytovaná s užíváním bytu (kdy se např. berou v úvahu zkosené stropy) a nelze je mechanicky převzít pro účely zákona o vlastnictví bytů.⁷³ Např. zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů za podlahovou plochu bytu nebo nebytového prostoru považuje součet všech plošných výměr podlah jednotlivých místností a prostor tvořících příslušenství bytu nebo nebytového prostoru.⁷⁴ V souladu s vyhláškou č. 3/2008, o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, se pak do podlahové plochy bytu i nebytového prostoru započte plocha prostorů, které jsou užívány výlučně s příslušným bytem nebo nebytovým prostorem, a to např. teras, balkónů, sklepních kójí a vymezených půdních prostor. Do

⁷¹ § 3 písm. h) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 268/2009 Sb. o technických požadavcích na stavby.

⁷² § 2 písm. j) zákona 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, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ Kuba Bohumil: Podlahová plocha jednotky - součást prohlášení vlastníka budovy, *Právní rádce*, 2/2005.

⁷⁴ § 8 odst. 5 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

podlahové plochy bytu a nebytových prostor se naopak nezapočítává např. plocha okenních a dveřních ústupků.⁷⁵

Je evidentní, že úprava výpočtu podlahové plochy bytu v zákoně o vlastnictví bytů je nejméně podrobná a v praxi tak může docházet k určitým výkladovým nejasnostem. Typicky se v této souvislosti jedná zejména o problematiku započítávání ploch balkónů, lodžii a sklepů určených prohlášením vlastníka k výhradnímu užívání vlastníkem příslušné jednotky.

Ke způsobu výpočtu podlahové plochy bytu se vyjádřilo i Ministerstva pro místní rozvoj ve svém stanovisku vypracovaném odborem bytové politiky v roce 2002, kde zejména uvádí, že

- podlahová plocha bytu se vypočte součtem podlahové plochy všech místností bytu, tedy jak obytných místností, tak vedlejších místností tvořících příslušenství bytu ve smyslu občanského zákoníku, podle kterého příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány;
- podlahová plocha místností se vypočte jako obsah příslušného geometrického tvaru, který tvoří podlahová plocha místnosti. Zákon neobsahuje žádné ustanovení o úpravě podlahové plochy podle výšky místností;
- do podlahové plochy místností se nezapočítávají nosné sloupy uprostřed místností, ani příčky, které nerozdělují místnosti a nejsou postaveny až ke stropu (např. v koupelnách společných s WC), počítají se však plochy využitě k zastavení např. zařizovacími předměty (např. vana včetně schodišťového stupně, kuchyňská linka, plynový nebo elektrický sporák).
- v případě bytu umístěného ve dvou patrech spojených schodištěm (i dřevěným) se započítává plocha dolního průmětu schodiště, plocha otvoru v podlaze horní místnosti se nezapočítává.

⁷⁵ Příloha 1. k vyhlášce č. 3/2008, o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Co se týče společných prostor, jako jsou světlíky, stoupačky, výtahové šachty, Ministerstvo pro místní rozvoj pouze konstatuje, že se jedná o společné části domu, jejichž výměra nemá vliv na stanovení výše spoluvlastnického podílu na společných částech domu, a je tedy nadbytečné výměru společných částí domu jakkoliv stanovovat (vypočítávat).⁷⁶

V návaznosti na výše uvedené se domnívám, že pro výpočet podlahové plochy bytu pro účely zákona o dani z nemovitostí je klíčovým pojmem pojem „místnost“. Pro výklad pojmu místnost je nutné vycházet z definice uvedené ve výše zmíněné vyhlášce Ministerstva pro místní rozvoj č. 268/2009 Sb. o technických požadavcích na stavby, která místností rozumí prostorově uzavřenou část stavebního díla, vymezenou podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu a pevnými stěnami.

Závěrem lze tedy konstatovat, že pokud prostor užívány s bytem nenaplní definici pojmu „místnost“, do podlahové plochy bytu se nezapočítává. V souladu s výše uvedeným se proto domnívám, že podlahová plocha balkonů, teras, lodžii nebo sklepních kójí se do podlahové plochy bytu pro účely stanovení základu daně z nemovitostí nezapočítává, a to ani když jsou určeny prohlášením vlastníka k výhradnímu užívání vlastníku příslušného bytu.

3.4.5 Sazba a výpočet daně

Sazby daně ze staveb, bytů a nebytových prostorů jsou ve všech případech pevné. Jsou diferencované podle jednotlivých druhů staveb s ohledem na jejich účelové určení. Z hlediska výše sazby jsou stavby rozdělené do následujících skupin.⁷⁷

3.4.5.1 Obytné domy a ostatní stavby tvořící příslušenství k obytným domům, ve kterých není na převažující části podlahové plochy provozována podnikatelská činnost.

Co se týče definice pojmu obytného domu, odkazuje zákon o dani z nemovitostí na vyhlášku č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu. Tato právní norma byla nahrazena vyhláškou č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, která nicméně uvedený pojem nedefinuje. Z judikatury lze dovodit, že obytným domem se

⁷⁶ Dvořák, Tomáš: Poznámky ke společným částem domu, *Právní fórum* 12/2008.

⁷⁷ Bakeš, M. a kol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6.

rozumí stavba, jejíž hlavní funkcí je uspokojování potřeby bydlení.⁷⁸ Domnívám se, že v této souvislosti lze pro účely definice obytného domu užít pojem stavby pro bydlení, který definuje vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, jimiž rozumí

- bytový dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena a
- rodinný dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.

Pro účely zákona o dani z nemovitostí se za obytný považuje i dům, který je zcela nebo zčásti neobydlený, bez ohledu na důvody takové skutečnosti. Jak se k této problematice vyjádřil Krajský soud v Plzni, vzhledem k tomu, že zákon nestanoví pro účely podřazení stavby zákonu o dani z nemovitosti nutnost obytný dům užívat, je nutné při posuzování stavby vycházet z jejího funkčního určení, tzn., je-li například stavba zkolaudována jako obytný dům, tudíž jako stavba, jejíž hlavní funkcí je uspokojování potřeby bydlení, nemůže na jejím funkčním určení nic změnit její faktické neužívání či zanedbanost.⁷⁹

Charakter obytného domu ztrácí stavba podle zákona o dani z nemovitostí v případě, že na převažující části podlahové plochy v nadzemních částech stavby je provozována podnikatelská činnost. V takovém případě se použije i u obytného domu základní sazba, která bude odpovídat převažující činnosti podnikání.⁸⁰

Základní sazbou obytného domu jsou zdaňovány i ostatní stavby tvořící jejich příslušenství. Stavby tvořící příslušenství k obytným domům jsou takové stavby, které se umísťují na pozemcích těchto domů a plní k nim doplňkovou funkci, pokud jsou zkolaudovány jako

⁷⁸ Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni, Sp. zn. Ca 26/2003.

⁷⁹ Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni, Sp. zn. Ca 26/2003.

⁸⁰ Teklá, Anna: Daň z nemovitostí u rekreačního domku může být několikanásobně vyšší než u domku k trvalému bydlení, *Daně a právo v praxi*, 2002.

samostatné stavby (např. kůlny, sušárny, sauny, bazény apod.). Jedinou výjimku tvoří samostatně stojící garáže, které podléhají zvláštní základní sazbě ze staveb.⁸¹

Sazba daně u obytných domů činí po novele č. 362/2009 Sb. 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy; stejně tak u ostatních staveb tvořících příslušenství k obytným domům z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy.⁸²

Tato základní sazba daně se zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Za první nadzemní podlaží se považuje každé konstrukční podlaží, které má úroveň podlahy nebo i její části do 0,80 m pod nejnižším bodem přilehlého terénu, není-li v projektové dokumentaci stanoveno jinak. Všechna podlaží umístěná nad tímto podlažím včetně účelově určeného podkroví se považují za další nadzemní podlaží.⁸³

Základní popřípadě zvýšenu sazbu je třeba ještě vynásobit polohovou rentou, tj.

koeficientem závislým na počtu obyvatel (viz

Tabulka 5).

1,0	v obcích do 1 000 obyvatel
1,4	v obcích od 1 000 do 6 000 obyvatel
1,6	v obcích od 6 000 do 10 000 obyvatel
2,0	v obcích od 10 000 do 25 000 obyvatel
2,5	v obcích od 25 000 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

Tabulka 5 Koeficienty

⁸¹ Radvan, M.: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související : komentář*, 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006, 335 s., ISBN 80-7179-478-3.

⁸² § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ § 11 odst. 2 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Pro jednotlivé části obce může obec upravit koeficient obecně závaznou vyhláškou, a to o jednu kategorii nahoru nebo až o tři kategorie dolů. Koeficient 4.5 v Praze lze zvýšit maximálně na 5,0.⁸⁴

Pokud se v bytovém domě nachází nebytový prostor sloužící k podnikatelské činnosti (s výjimkou zemědělské prvovýroby), zvyšuje se daň o 2 Kč za každý m² podlahové plochy tohoto nebytového prostoru.

Příklad:

Dvoupatrový rodinný dům o zastavěné ploše 150 m² nacházející se v Luhačovicích. Příslušenství k rodinnému domu tvoří kůlna o rozloze 36 m². V rodinném domě se nachází nebytový prostor o rozloze 40 m², na kterém je provozována podnikatelská činnost.

Řešení:

Rodinný dům: $(2 + 0,75 \text{ Kč}) / \text{m}^2 \times 3,5 \times 150 \text{ m}^2 = 1\,443,75 + (2 \text{ Kč} \times 40 \text{ m}^2) = 1\,523,75 \text{ Kč}$
 $= 1\,524 \text{ Kč}$

Kůlna: $2 \text{ Kč} / \text{m}^2 \times 3,5 \times (36 - 16 \text{ m}^2) = 140 \text{ Kč}$

Daňová povinnost celkem = **1 664 Kč**.

3.4.5.2 Stavby pro individuální rekreaci, rodinné domy využívané pro individuální rekreaci a stavby, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám, ve kterých není na převažující části podlahové plochy provozována podnikatelská činnost.

Mezi stavby pro individuální rekreaci zákon o dani z nemovitostí zahrnuje kromě staveb označených stavebními předpisy jako "stavba pro individuální rekreaci" i rodinné domky. Jedná se o rodinné domy, u nichž došlo ke změně trvalého užívání stavby, anebo již neslouží k bydlení, ale k individuální rekreaci. Podle ustanovení vyhlášky č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, je stavbou pro individuální rekreaci jednoduchá stavba, která svými objemovými parametry, vzhledem a stavebním uspořádáním odpovídá požadavkům na rodinnou rekreaci, např. rekreační chaty, rekreační

⁸⁴ § 11 odst. 2 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

domky apod.⁸⁵ K pojmu „dům pro individuální rekreaci“ se vyslovil i Krajský soud v Hradci Králové, který poukázal na to, že „*domem pro individuální rekreaci se ve smyslu zákona o dani z nemovitostí nerozumí dům, který neslouží k trvalému bydlení. Z logiky ustanovení vyplývá, že vyšší sazbou daně lze zatížit jen ty rodinné domy, které mají stejné využití jako stavby pro individuální rekreaci. Tyto dva pojmy teda nelze ztotožňovat.*“⁸⁶

Výnos daně z nemovitostí je v plném rozsahu příjmem místních rozpočtů obcí, a tak je pochopitelné, že obecní úřady mají na tom zájem, aby stavby v jejich obci, které nejsou využívány k trvalému bydlení, byly zdaňovány jako stavby sloužící k individuální rekreaci. Z výše uvedeného rozhodnutí Krajského soudu však plyne, že stavbě lze přiřadit základní sazbu daně dle § 11 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitostí jenom v případě, že je splněna základní charakteristika takové stavby, tj. že stavba skutečně slouží individuální rekreaci. V případě pochybností lze využít při určování využití stavby, i toho, zda v dané stavbě je nějaká osoba hlášena, např. k přechodnému pobytu nebo zda neslouží k podnikání. Jako důkaz lze použít i druh uzavřeného pojistného nebo poplatky za energii.⁸⁷

Základní sazba daně činí u staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů využívaných pro individuální rekreaci 6 Kč za 1 m² zastavěné plochy. U staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám, s výjimkou garáží, 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy.

Základní sazba se zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží přesahující dvě třetiny zastavěné plochy.

Obce mají možnost stanovit formou obecně závazné vyhlášky pro celé území obce koeficient ve výši 1,5.⁸⁸

Další koeficient ve výši 2,0 je třeba použít, pokud jsou tyto stavby umístěny v národních parcích a v zónách I. chráněných krajinných oblastí.⁸⁹

⁸⁵ § 3 písm. d) vyhlášky č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu.

⁸⁶ Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 237/96-10 ze dne 31.10.1996.

⁸⁷ Teklá, Anna: Daň z nemovitostí u rekreačního domku může být několikanásobně vyšší než u domku k trvalému bydlení, *Daně a právo v praxi*, 2002.

⁸⁸ § 11 odst. 3 písm. b) zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud se bude v rekreační stavbě provozovat podnikatelská činnost na převažující ploše nadzemních částí stavby, použije se i u této stavby základní sazba přiřazená zákonem stavbám sloužícím k podnikání.

Příklad:

Dvoupatrová stavba o zastavěné ploše 110 m² s bazénem o výměru 20 m², umístěná v obci do 1 000 obyvatel. V obci byla přijata vyhláška dle § 11 odst. 3 písm. b) zákona.

Řešení:

V případě rodinného domu sloužícího k individuální rekreaci činí daňová povinnost:

Stavba: $110 \text{ m}^2 \times (6 + 0,75 \text{ Kč})/\text{m}^2 \times 1,5 = 1 113,75 \text{ Kč} = 1 114 \text{ Kč}$

Bazén: $20 \text{ m}^2 \times 2 \text{ Kč}/\text{m}^2 \times 1,5 = 60 \text{ Kč}$

Daňová povinnost celkem = **1 174 Kč**.

Pokud by tato stavba byla považována za stavbu sloužící k trvalému bydlení, činila by výsledná daňová povinnost:

Stavba: $110 \text{ m}^2 \times (2 + 0,75 \text{ Kč})/\text{m}^2 \times 1,5 = 453,75 \text{ Kč} = 454 \text{ Kč}$

Bazén: $20 \text{ m}^2 \times 2 \text{ Kč}/\text{m}^2 \times 1,5 = 60 \text{ Kč}$

Daňová povinnost celkem = **514 Kč**.

Z uvedeného vyplývá, že v obci s malým počtem obyvatel, kde se většinou rekreační oblasti nacházejí, může být výše daně ze staveb u stavby zdaňované jako rekreační domek několikrát vyšší než daň ze staveb u rodinného domku.

3.4.5.3 Garáže vystavěné odděleně od obytných domů a samostatné nebytové prostory užívané jako garáže, ve kterých není na převažující části podlahové plochy provozována podnikatelská činnost.

Základní sazba zde činí 8 Kč za 1 m². U podzemních garáží se bude zdaňovat výhradně vjezd do takových garáží, případně jejich nadzemní část. U patrových garáží se za každé

⁸⁹ Seznam národních parků a chráněných krajinných oblastí v ČR tvoří přílohu zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny.

další nadzemní podlaží přesahující dvě třetiny zastavěné plochy sazba zvyšuje o 0,75 Kč. Jedná-li se však o dvě garáže nad sebou, je třeba podat dvě daňová přiznání.⁹⁰

I zde může obec stanovit obecně závaznou vyhláškou koeficient 1,5.

3.4.5.4 Stavby užívané pro podnikatelskou činnost a samostatné nebytové prostory užívané pro podnikatelskou činnost.

Za stavbu pro podnikatelskou činnost se považuje každá stavba sloužící k podnikání, teda i stavba, která je pronajímána. Pro stanovení sazby je rozhodné, k jakému podnikatelskému účelu stavba slouží. Přitom je nutno posuzovat každou budovu odděleně.⁹¹ „Rozlišení staveb pro jednotlivé druhy podnikatelské činnosti má souvislost s výnosností dosažitelnou na zastavěné ploše a s náročností na výměru zastavěné plochy.“⁹²

Pokud tyto stavby slouží pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství činí základní sazba daně 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

U staveb sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu činí základní sazba 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

Stejnou sazbou, 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, jsou zdaňovány stavby sloužící pro ostatní podnikatelskou činnost.⁹³

I u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných pro podnikatelskou činnost musíme počítat s případným obecním koeficientem 1,5 a se zvýšenou sazbou daně. Na rozdíl od všech dalších staveb se zde základní sazba zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží bez ohledu na jeho zastavěnou plochu.

⁹⁰ Marková, H.: Daň z nemovitostí, In: Kolektivní daňový receptář, I. vydání, Praha: LexisNexis, 2004, 574 s., ISBN 80-86-199-64-9.

⁹¹ Rozhodnutí KS v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 275/2002 ze dne 31.3.2003.

⁹² Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, s. 106, ISBN 80-86920-00-3.

⁹³ §11 odst. 1 písm. d) zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

U staveb, kde je k podnikatelské činnosti využívána jen část plochy je rozhodující, zda jde o její převažující část. Pokud ano, užije se sazba daně podle § 11 odst. 1 písm. d). Při stejném poměru podlahových ploch se užije vyšší sazba. Toto pravidlo se uplatní i v případě, že je ve stavbě provozováno několik druhů podnikatelské činnosti.

3.4.5.5 Ostatní stavby, ve kterých není na převažující části podlahové plochy provozována podnikatelská činnost.

Pod pojem ostatní stavby se řadí všechny výše neuvedené stavby. Spadají sem např. stavby kulturních památek, škol, zdravotnických zařízení, sociální péče, stavby drobní architektury apod.⁹⁴

Základní sazba zde činí 6 Kč za 1 m² zastavěné plochy. Za každé další nadzemní podlaží přesahující dvě třetiny zastavěné plochy se sazba zvyšuje o 0,75 Kč.

3.4.5.6 Byty a ostatní samostatné nebytové prostory, ve kterých není na převažující části podlahové plochy provozována podnikatelská činnost.

Byty a samostatné nebytové prostory jsou předmětem daně ze staveb od 1. ledna 2001. Tuto změnu přinesla novela zákona o dani z nemovitostí č. 65/2000 Sb., na základě které se staly byty a samostatné nebytové prostory zapsané v katastru nemovitostí samostatným předmětem daně. Současně přestala být předmětem daně stavba obytného domu, v němž jsou byty a samostatné nebytové prostory zdaňovány samostatně.⁹⁵

Sazba daně u bytů a ostatních samostatných nebytových prostorů je 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. Tato sazba se ještě vynásobí polohovou rentou, teda koeficientem závislým na počtu obyvatel, stejně jako u obytných domů.

Příklad:

Byt v Praze o rozloze 62 m², ve kterém je na 15 m² provozována podnikatelská činnost.

⁹⁴ Bakeš, M. a kol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6.

⁹⁵ Holmesová, A.: Novela zákona o dani z nemovitostí, *Finanční daňový a účetní bulletin*, II/2000.

Řešení:

Základ daně: $62 \times 1,2 = 74,4 \text{ m}^2$ (upravená podlahová plocha)

Daňová povinnost: $74,4 \times 2 \times 5 = 744 \text{ Kč}$

3.5 Povaha plošných staveb

Pozemky mohou být opatřeny stavbami⁹⁶ různého druhu (kúlny, altány, studny, vodovodní vedení, bazény, parkoviště atd.). Dle existující judikatury nicméně uvedené stavby a zařízení nemohou být považovány za stavby ve smyslu občanského zákoníku pokud nemají povahu samostatných věcí. V takovém případě se bude jednat jen o součást pozemku jakožto věci hlavní.

V souladu s judikaturou tak v případě, že daný objekt bude klasifikován jako součást pozemku, tzn., pokud nebude mít povahu samostatné věci, nemůže být samostatným předmětem občanskoprávních vztahů a ani být klasifikován jako stavba pro účely zákona o dani z nemovitostí.

Součástí věci je dle § 120 občanského zákoníku vše, co k ní podle povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Zda se oddělením znehodnotí i součást věci, není podle platného právního stavu relevantní.⁹⁷ Neoddělitelnost přitom není jen fyzická či technická, ale i funkční. Znehodnocením věci je tedy třeba rozumět funkční újmu, kdy hlavní věc již nemůže sloužit původnímu účelu, resp. kdy je významné porušeno její funkční určení pro tento účel; připouští se, že ke znehodnocení věci hlavní může dojít i poškozením jejího vzhledu. Jinými slovy řečeno se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec.⁹⁸ Součástí věci není samostatnou věcí v právním smyslu a sdílí tedy právní osud věci, k níž náleží.

Jaké stavby jsou tedy předmětem daně ze staveb? Návodem nám může být již jednou v textu zmíněný názor vyslovený Ústavním soudem, podle něhož pojmem stavba ve smyslu

⁹⁶ Klasifikovanými jako stavby ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁷ Knappová, M., Švestka, J. a kolektiv: *Občanské právo hmotné I*, ASPI 2002, ISBN 80-86395-28-6.

⁹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj.: 5 AFS 24/2008 – 63.

§ 7 zákona o dani z nemovitostí se rozumí stavba jako nemovitá věc ve smyslu občanského zákoníku. Stavba jako nemovitost tedy musí splňovat znaky přirozeného pojmu věci s tím rozdílem, že nemusí být oddělena od pozemku, na kterém je postavena. Má-li být proto poplatníkem daně ze stavby její vlastník, musí být stavba způsobitelným předmětem vlastnického práva, a je tedy nezbytné, aby byla věcí v právním smyslu. Nesplňuje-li výsledek stavební činnosti pojmové znaky stavby jako věci nemovité, je jedinou nemovitostí, která by mohla být předmětem daně z nemovitostí, právě jen pozemek, na kterém byla daná stavební činnost uskutečňována.⁹⁹

V této souvislosti byla pro účely zákona o dani z nemovitostí dlouhou dobu sporná otázka povahy tzv. plošných staveb. Plošnou stavbou lze rozumět stavbu bez svíslé nosní konstrukce, typicky se bude jednat o různé druhy odstavných a manipulačních ploch, parkoviště, obratiště, překladiště, místní a účelové komunikace apod.

3.5.1 *Judikatura*

Judikatura zejména Nejvyššího a Ústavního soudu se věnovala otázce plošných staveb v posledních letech opakovaně a opakovaně rovněž dospěla k závěru, že plošné stavby jsou pouze součástí pozemku a nejsou tedy samostatnou věcí v právním smyslu.

Za zásadní považují v této problematice rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj.: 5 AFS 24/2008 – 63. Nejvyšší správní soud posuzoval v tomto rozhodnutí především spornou právní otázku, zda předmětná zpevněná betonová plocha představuje stavbu ve smyslu občanského zákoníku, a zda je tudíž předmětem daně dle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Uvedené rozhodnutí se sice pochopitelně týká konkrétních skutkových okolností dané věci, nicméně některé závěry Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku vyslovené lze poměrně dobře zobecnit.

Důležité je zejména konstatování soudu, že ani samotné zjištění pevného spojení určité stavební konstrukce se zemí ještě nemůže vést bez dalšího k závěru, že se jedná o nemovitou stavbu. Toto zjištění podle Nejvyššího soudu „*pouze vylučuje, že by se v daném případě jednalo o stavbu movitou (jak by tomu mohlo v určitých případech být při pouhém položení panelů na zemský povrch), pořád však ještě nebyla zodpovězena otázka, zda se*

⁹⁹ Nález ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 529/2005.

nejedná toliko o součást daného pozemku. I součást věci totiž občanský zákoník definuje ve svém ustanovení § 120 odst. 1 jako „vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila“, i zde se tedy předpokládá pevné spojení, ovšem nikoliv s jinou věcí, ale s věcí hlavní.“ V tomto ohledu Nejvyšší správní soud opět odkázal na judikaturu¹⁰⁰, podle které znehodnocením věci ve smyslu § 120 občanského zákoníku nemusí být jen ztráta hodnoty peněžní, nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. V dané, případě byly plošné stavby využívány ke skladování a k parkování automobilů. „Základní účel předmětného pozemku spočíval tedy v tom, aby byl využíván jako odkládací plocha. Přitom zpevnění předmětnou betonovou vrstvou napomáhá tuto jeho funkci optimalizovat. Mohl by ji plnit i bez této úpravy, avšak na nižší úrovni, méně kvalitně.“

Aby zde posuzovaná zpevněná plocha představovala věc nemovitou (a byla tedy i předmětem daně ze staveb), je v souladu s uvedeným rozsudkem v první řadě třeba, aby byla schopna být vůbec věcí ve smyslu § 118 odst. 1 občanského zákoníku, tedy, „*musí být vymežitelným kusem vnějšího světa, který tvoří samostatnou věc, nikoli součástí věci jiné, v daném případě pozemku. O takový vymežitelný kus vnějšího světa nemůže jít dle konstantní judikatury tam, kde povrch pozemku byl zpracován navrstvením přírodních stavebních materiálů tak, že nelze určit jasnou hranici, kde končí pozemek a začíná stavba.*“¹⁰¹

Nejvyšší správní soud rovněž uvádí, že to, zda jde o stavbu spojenou se zemí pevným základem či nikoli, tedy samotné „spojení se zemí pevným základem“, je v souladu s nálezem Ústavního soudu „*možno stručně charakterizovat tak, že věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci. Pevné spojení věci se zemí musí být zároveň takové, aby bylo schopno odolat zejména účinkům přírodních vlivů dané lokality na věc a účinkům vlastního působení věci. Z hlediska stavebního je pevný základ základovou prostorovou konstrukcí geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou, a to pro konkrétní stavební objekt, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnitřních a vnějších podmínkách.*“

¹⁰⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99.

¹⁰¹ např. viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 22 Cdo 1118/2005

Z výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud dovedl, že rozhodující pro určení, zda se jedná o stavbu spojenou se zemí pevným základem, či o součást pozemku, „*tedy nemůže být pouze hledisko, zda lze danou stavební konstrukci oddělit od země, ale především, zda je naplněna první část hypotézy § 120 odst. 1 občanského zákoníku, tedy, zda jde o součást pozemku, která k pozemku (jakožto věci hlavní) podle jeho povahy náleží, či nikoliv*“. Uvedené konstatování podle Nejvyššího správního soudu nezpochybňuje ani § 120 odst. 2 občanského zákoníku, podle něhož stavba není součástí pozemku. Dané ustanovení, které bylo do občanského zákoníku vloženo novelou č. 509/1991 Sb., pouze potvrzuje koncepci, na níž byl stávající občanský zákoník založen i před účinností této novely a která vychází z popření zásady superficies solo cedit. Jak proto Nejvyšší správní soud uzavřel, „*ani toto ustanovení však nemá na mysli jakékoli stavební dílo ve smyslu stavebněprávním, ale právě takovou stavbu, kterou lze považovat z hlediska její funkce a vztahu k pozemku, na němž se nachází, za samostatnou věc, přičemž takovému případnému závěru nebrání samotná skutečnost, že je daná stavba s pozemkem pevně spojena*“.

Závěru, že se v případě zpevněných ploch jedná jen o určitou kvalitu pozemku nasvědčuje i argument Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2003, čj.: 22 Cdo 737/2002, kde uvádí, že podle § 2 odst. 3 katastrálního zákona se pozemky člení podle druhů na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, louky, pastviny, lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. V příloze 1 k vyhlášce č. 26/2007 Sb., kterou se provádí katastrální zákon, jsou pak ostatní plochy vymezeny jednak negativně jako pozemky neuvedené v předcházejících druzích pozemků, jednak pozitivně charakterem způsobu využití. Zde jsou jako druhy pozemků ostatní plochy mj. uvedeny dráhy, dálnice, silnice, ostatní komunikace, sportoviště, hřbitovy, manipulační plochy. „*Uvedené pojmy tak představují určitou kvalitu pozemku, jsou názvy pro druh pozemku (ostatní plocha) a představují určité ztvárnění či zpracování (zejména stavební činností) povrchu pozemku. Nemohou tedy být současně pozemkem a současně stavbou ve smyslu občanskoprávním jako dvě rozdílné věci, které by mohly mít rozdílný právní režim či osud; nelze je od pozemku oddělovat. Není ani dobře představitelné, že by někdo mohl převést na jiného parkoviště, chodník nebo tenisový kurt bez současného převodu pozemku, na němž se tato „zařízení“ či „konstrukce“ bezprostředně nacházejí. To samozřejmě platí i o silážním žlabu a zpevněné ploše.*“

Za důležité, zejména z hlediska stanovení hranice (tloušťky zpevněné plochy), kdy soud ještě zpevněnou plochu posuzuje jako součást pozemku, považují rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 1999, čj.: 2 Cdon 1414/97. V uvedeném rozsudku Nejvyšší soud posoudil parkoviště, které mělo obrubníkovou úpravu, a podle výkresové dokumentace byla celková tloušťka konstrukce zpevnění 22 cm (z čehož 10 cm představoval šterkopísek, 10 cm penetrační makadam a 2 cm posyp šterkodrtí) za součást pozemku, tedy za stavbu, která není způsobilá být předmětem daně ze staveb.

Judikatura Nejvyššího soudu i Ústavního soudu má dopady i do rozhodovací praxe obecných soudů. Existuje mnoho rozhodnutí obecných soudů, která ruší rozhodnutí správců daně, podle kterých byla vyměřena daň ze staveb tam, kde ve smyslu citované judikatury byly plošné stavby pouze součástí pozemku.¹⁰²

Na závěr je ale potřeba zmínit judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008-59 ze dne 11. září 2009, který z plošných staveb vyčlenil místí a účelové komunikace běžného provedení. Tento rozsudek stanovuje, kdy může být komunikace samostatnou věcí, která může mít odlišného vlastníka než pozemek pod ní.

Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku opírá zejména o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2006, sp. zn. 31 Cdo 691/2005, který vycházel z právního závěru velkého senátu občanskoprávního kolegia Nejvyššího soudu. Nejvyšší soud zde dospěl k závěru, že místní komunikace (a tím spíše silnice či dálnice) mohou být za určitých okolností samostatnou věcí, tj. stavbou ve smyslu § 119 občanského zákoníku. Nejvyšší soud přitom vycházel z toho, že zákon o pozemních komunikacích přijal koncepci rozlišující vlastníka pozemku na straně jedné a vlastníka místní komunikace, silnice či dálnice na straně druhé. V praxi je proto dle Nejvyššího soudu nutno posuzovat případy místních komunikací či

¹⁰² Např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 3. 1997, čj.: 10 Ca 18/97-18, Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 3. 1999, čj.: 31 Ca 45/98-24, 46/98-20, 47/98-20, 48/98-26, Městského soudu v Praze, ze dne 17. 5. 2001, čj.: 38 Ca 344/2000, Krajského soudu v Brně ze dne z 31. 1. 2002, čj.: 30 Ca 181/2000, Krajského soudu v Brně ze dne 22. 5. 2002, čj.: 30 Ca 83/2000, Městského soudu v Praze ze dne 8. 7. 2002, čj.: 28 Ca 405/2000, Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2002, čj.: 30 Ca 182/2000, Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2002, čj.: 30 Ca 184/2000, Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, čj.: 30 Ca 486/2000.

silnic individuálně a zjišťovat, zda splňují požadavky § 119 odst. 2 občanského zákoníku a jsou tedy samostatnými nemovitostmi, či nikoliv.¹⁰³

Jelikož se v konkrétním případě jednalo o účelovou komunikaci, argumentuje Nejvyšší správní soud dále § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích, podle něhož účelová komunikace je pozemní komunikace, která slouží ke spojení jednotlivých nemovitostí nebo ke spojení těchto nemovitostí s ostatními pozemními komunikacemi nebo k obhospodařování zemědělských a lesních pozemků. Podle 9 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích je vlastníkem účelových komunikací právnická nebo fyzická osoba. *„Je tedy zřejmé, že zákon o pozemních komunikacích počítá s tím, že účelové komunikace budou obdobně jako ostatní pozemní komunikace (dálnice, silnice I., II. a III. třídy a místní komunikace) ve vlastnictví konkrétního subjektu, v daném případě fyzické či právnické osoby (soukromého práva).“*

V takto vymezeném rámci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že předmětná účelová komunikace nacházející se na pozemku je samostatnou stavbou ve smyslu občanského zákoníku.

I když podstata sporu zde byla soukromoprávní povahy (posouzení zda je komunikace samostatnou věcí ve smyslu § 119 a § 120 občanského zákoníku) nelze opominout dopady do daně z nemovitostí. Soud zde nevyloučil, že místní nebo účelová komunikace může být v určitých případech součástí pozemku, pouze stanovil, kdy je komunikace samostatnou věcí a tudíž předmětem daně ze staveb. Takovouto komunikací je podle Nejvyššího správního soudu místní a účelová komunikace běžného provedení (30-60 cm), která plní funkci spojovací, dopravní a komunikační.

Tento rozsudek je nicméně mezi odbornou veřejností považován za sporný a pro výklad jeho dopadů do daně z nemovitostí existují dva právní názory.

Podle prvního názoru vytváří zákon o pozemních komunikacích jako *lex specialis* vlastnictví k místní komunikaci, ať je její technické provedení jakékoli. Zákon o pozemních

¹⁰³ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2006, č.j.: 31 Cdo 691/2005 byl směřován na komunikace nadstandardního provedení, nikoliv běžného jako je tomu v tomto rozsudku.

komunikacích tak vytváří právní fikci, že účelová komunikace je vždy věcí v právním smyslu.

Druhý názor vychází z předpokladu, že nelze mít vlastnické právo k věci, která neexistuje, nebo k součásti věci. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích se tak v souladu s tímto názorem použije pouze v případě, že účelová komunikace je věcí v právním smyslu.

V této souvislosti se přikláním k druhému výše uvedenému názoru a úvahy, že účelová komunikace, jež není věcí v právním smyslu, by měla být předmětem daně ze staveb, nemají dle mého názoru právní opodstatnění. Domnívám se, že zákon o pozemních komunikacích není způsobilý k tomu, aby vytvářel právní fikci vlastnictví k něčemu, co není věcí, a kde tudíž nelze realizovat oprávnění vlastníka v souladu s § 118 občanského zákoníku, dle kterého je vlastník oprávněn v mezích zákona předmět svého vlastnictví držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s ním.

I když je tento rozsudek co se týče posuzování plošných staveb přelomový, v praxi zatím správci daně respektují argumentaci dřívější judikatury, která za součást pozemku považovala komunikaci bez ohledu na to, zda se jedná o komunikaci pozemní ve smyslu zákona o pozemních komunikacích.

3.5.2 *Novela zákona o dani z nemovitostí*

Dne 5. 10. 2010 byl vládou předložen návrh novely zákona o dani z nemovitostí, která měla nabýt účinnosti již od 1. 1. 2011. Vzhledem ke skutečnosti, že uvedený návrh zákona byl Poslaneckou sněmovnou schválen až dne 21. 6. 2011 je účinnost této novely stanovena ke dni 1. 1. 2012. Prezident již novelu podepsal a ve Sbírce zákonů byla vyhlášena pod číslem 212/2011 Sb.

Novela reaguje na výkladové nejasnosti zdanění u pozemků s plošnými stavbami. V důvodové zprávě k tomuto návrhu zákona je zohledněna dosavadní judikatura, podle které je plošná stavba stavbou ve smyslu stavebních předpisů, nicméně pokud není spojena se zemí pevným základem nebo se nejedná o samostatnou nemovitou věc způsobilou být předmětem občanskoprávních vztahů, není předmětem daně ze staveb a zdaňuje se pouze pozemek. Masivní přeřazení zpevněných ploch k dani z pozemků se současnými sazbami

daně podle druhu pozemku namísto k dani ze staveb, by dle důvodové zprávy velmi negativně ovlivnilo rozpočet obcí a navíc ani neodpovídá skutečnému charakteru a stavu objektu zdanění, neboť jde nikoliv o pozemek, ale o specifickou plošnou stavbu, která se na pozemku nachází.

Nově by měly být proto diskutované plošné stavby považovány za samostatnou kategorii ostatních pozemků (tzv. zpevněné plochy pozemků užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní) a zdaňované daní z pozemků s použitím nově navrhovaných specifických sazeb daně.

Zpevněné plochy pozemků, užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní, které jsou specifickým ztvárněním, zpracováním i užíváním pozemků jsou v této novele podrobeny sazbě daně z pozemků, diferencované podle dvou skupin podnikatelských činností. Toto rozlišení sazeb daně vychází z konstrukce sazeb daně pro stavby a respektuje specifikaci jednotlivých podnikatelských oblastí tak, jak jsou uvedena v ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí.¹⁰⁴

Zákon č. 212/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů tudíž výslovně vyjímá stavby zpevněných ploch pozemků z předmětu daně ze staveb.

V souladu s novým zněním ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z nemovitostí by sazba daně měla činit u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužících pro

- | | |
|--|----------|
| a) zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství | 1,00 Kč, |
| b) průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost | 5,00 Kč. |

Ve smyslu nového ustanovení § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitostí se budou nově za tzv. zpevněné plochy pozemků považovat pozemky nebo jejich části v m² evidované v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jejichž povrch je zpevněn stavbou bez svíslé nosné konstrukce.

¹⁰⁴ Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o dani z nemovitostí, sněmovní tisk č. 119.

Přijatá změna zákona o dani z nemovitostí tak plně respektuje dosavadní judikaturu a zakotvuje ji přímo do zákona. Bohužel je ale nutno podotknout, že uvedená definice zpevněných ploch pozemků není dostačující a vzhledem ke skutečnosti, že v § 10 zákona o dani z nemovitostí zůstává způsob stanovení základu daně u staveb bez svislé nosné konstrukce, nadále bude nutno posuzovat případ od případu, zda uvedená plošná stavba je věcí v právním smyslu a podléhá tudíž dani ze staveb, nebo je pouze pozemkem zpevněným stavbou bez svislé nosné konstrukce ve smyslu nového ustanovení § 6 odst. 5.

3.5.3 Rozdíl v daňové povinnosti při uplatňování sazby daně ze staveb a daně z pozemků

Příklad

Manipulační zpevněná plocha o rozloze 580 m² v areálu firmy sloužící výlučně k manipulování s nákladem. Areál firmy se nachází v obci Hrušovany, která zavedla v souladu s § 12 místní koeficient 5.

- a) Manipulační plocha jako předmět daně ze staveb

Daňová povinnost: $580 \times 10 \times 5 = 29\,000$ Kč

- b) Manipulační plocha zařazena v souladu s judikaturou do předmětu daně z pozemků

Daňová povinnost: $580 \times 0,20 \times 5 = 580$ Kč

Rozdíl v daňové povinnosti = **28 420 Kč**

Z výše uvedeného příkladu je vidět, že rozdíl v daňové povinnosti u plošných staveb při uplatňování sazby daně ze staveb a sazby daně z pozemků je značný. Vzhledem ke skutečnosti, že mnoho daňových subjektů zdaňovalo již historicky plošné stavby daní ze staveb, byl zde za účinnosti zákona o správě daní a poplatků prostor pro daňovou optimalizaci prostřednictvím dodatečných daňových přiznání. Od účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je problematika dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost komplikovanější a blíže se jí věnuji v bodu 3.6 této rigorózní práce.

3.5.4 *Shrnutí*

Pro posouzení toho, zda konkrétní stavba podléhá dani ze staveb, či nikoliv, je rozhodné její podřazení pod ustanovení § 7 zákona o dani z nemovitostí. Relevantními zákonnými kritérii pro vymezení předmětu zdanění jsou přitom jak vydání kolaudačního rozhodnutí, tak právní povaha stavby jakožto stavby nemovité ve smyslu občanského zákoníku.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008¹⁰⁵ byl odstraněn spor, zda se v případě plošných staveb jedná o stavby ve smyslu zákona o dani z nemovitostí. Soud totiž jednoznačně stanovil, že plošné stavby jsou toliko určitým zkvalitněním pozemku a jsou teda jeho součástí.

V souladu s výše uvedenou judikaturou i přijatou novelou zákona o dani z nemovitostí lze dospět k závěru, že plošné stavby budou i nadále pouze součástí pozemku a budou tedy zdaňovány jako pozemek. Nicméně tento závěr nelze zobecňovat a každou stavbu bez svislé nosné konstrukce je nutno jednotlivě zkoumat. Stavbami bez svislé nosné konstrukce, které jsou předmětem daně ze staveb, mohou být podle názoru PhDr. Milana Skály buď plošné stavby silnější, zejména provedené technicky nadstandardním způsobem (stavby s mimořádnými statickými a výškovými parametry pro zkoušky těžké techniky, některé přejezdy, můstky a mosty) nebo jiné stavby bez obvodového pláště, například samostatné nájezdní rampy, sokly, plošné památníky, studny, některé plochy pro umístění kontejnerů, některá zařízení dětských hřišť a podobně.¹⁰⁶ Ustanovení zákona o dani z nemovitostí o stavbách bez svislé nosné konstrukce nepostrádá tedy smysl, nicméně je aplikovatelné pouze na úzký okruh plošných staveb.

Lze tedy konstatovat, že metodicky je spor vyřešen, otázkou do budoucnosti ale zůstává, kde je hranice (tloušťka zpevněné plochy), za kterou i plošná stavba bude stavbou ve smyslu zákona o dani z nemovitostí. Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 1999¹⁰⁷ stanovil, že zpevněná plocha v tloušťce 22 cm, umístěná na označených pozemcích, je součástí pozemků. Nicméně tuto hranici, tedy tloušťku zpevněné plochy, kterou lze ještě považovat za zkvalitnění pozemku, nelze stanovit obecně. Posouzení, zda

¹⁰⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj.: 5 AFS 24/2008 – 63.

¹⁰⁶ PhDr. Milan Skála: Plošné stavby a daň z nemovitostí, *Bulletin KDPČR*, č. 2005/3.

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 1999, čj.: 2 Cdon 1414/97.

určitá stavba je samostatnou věcí, či nikoliv, je otázkou právní, a vzhledem ke skutečnosti, že existuje mnoho technických provedení plošné stavby, bude nutné plošnou stavbu zkoumat vždy individuálně na základě konkrétního technického provedení dané plošné stavby.

V návaznosti na výše uvedené lze postup při posuzování plošné stavby z hlediska předmětu daně z nemovitostí shrnout do následujících kroků:

1. Nejdříve je nutné zjistit, zda zkoumaná plošná stavba splňuje obecné podmínky pro to, aby podléhala dani ze staveb. Předmětem daně z nemovitostí je stavba jako věc spojená se zemí pevným základem, tedy nemovitost. Pokud by tedy zkoumaná plošná stavba:
 - vůbec nebyla stavbou, nebo
 - byla stavbou, která není věcí, nebo
 - byla stavbou jako věcí, ale nebyla spojená se zemí pevným základem,nesplňovala by obecné podmínky a dani ze staveb by nepodléhala.
2. Pokud zjistíme, že plošná stavba je nemovitostí, zjišťujeme, zda na ní bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo zda se jedná o stavbu kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívanou a nebo dokončenou podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů.
3. Pokud zkoumaná nemovitost splňuje i tento bod, je ještě potřebné vyloučit skutečnost, že se jedná o veřejnou komunikaci. Předmětem daně totiž nejsou stavby veřejných pozemních komunikací, tedy stavby dálnic, silnic, místních komunikací, veřejných účelových komunikací, pokud užívání stavby k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby.
4. Pokud bude zkoumaná plošná stavba splňovat podmínky výše uvedených bodů, je nutné ještě zkoumat, zda v souladu s § 9 zákona o dani z nemovitostí nepodléhá osvobození.

5. Jelikož v souladu s § 8 zákona o dani z nemovitostí je poplatníkem daně vlastník stavby, je potřebné, aby byla naplněna i tato zdánlivě jednoduchá podmínka. Nicméně vzhledem ke skutečnosti, že plošné stavby nejsou předmětem evidence katastru nemovitostí, nemusí být vždy zřejmé, komu vlastnické právo náleží.
6. Pokud bude zkoumaná plošná stavba splňovat všechny výše uvedené podmínky, teprve pak bude mít vlastník takovéto stavby povinnost platit daň ze staveb.

3.6 Správa daně z nemovitostí

Zákon o dani z nemovitostí upravuje správu daně z nemovitostí poměrně podrobně v §§ 13 až 16 zákona. Pokud zákon o dani z nemovitostí nestanoví jinak, řídí se správa daně z nemovitostí, řízení ve věcech daně z nemovitostí, jakož i sankce za nesplnění daňových povinností zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád nahradil s účinností od 1. 1. 2011 mnohokrát novelizovaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Základní povinností daňového poplatníka je povinnost podat řádně a včas daňové přiznání. Přiznání k dani z nemovitostí se podává místně příslušnému správci daně, tj. tomu finančnímu úřadu, v jehož obvodu místní působnosti se předmětná nemovitost nachází. Přiznává-li poplatník více nemovitostí, které se nacházejí v obvodech více finančních úřadů, podává daňové přiznání u každého z nich samostatně.¹⁰⁸

Nemovitosti jsou zdaňovány podle stavu k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Rozhodující je zápis v katastru nemovitostí, přičemž právní účinky vkladu vznikají zpětně ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu. Den, kdy poplatník obdrží rozhodnutí katastrálního úřadu o vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, není tedy pro změnu vlastnických práv rozhodující.¹⁰⁹

Daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je zde kalendářní rok a daň z nemovitostí se tak vlastně platí dopředu. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v

¹⁰⁸ Klestil, J.: *Daně a právo v praxi*, Daň z nemovitostí v roce 2008, LC699.

¹⁰⁹ Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, ISBN 80-86920-00-3.

průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.¹¹⁰ Veškeré změny, které nastanou v průběhu roku, se tak promítnou až v dalším zdaňovacím období. Pokud dojde k situaci, že návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí byl podán v průběhu roku, ale do 31. prosince tohoto roku poplatník neobdržel rozhodnutí o povolení vkladu, je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce, následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Správce daně nemůže v tomto případě uplatnit zvýšení daně, úrok z prodlení či penále.¹¹¹

Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předchozích zdaňovacích období. Dojde-li však ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně (tj. například ke změně výměry nebo ceny nemovitosti, změně druhu pozemku, změně v užívání stavby nebo k nástavbě dalších nadzemních podlaží), je poplatník povinen daň v nové výši přiznat do 31. ledna zdaňovacího období.

Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím pouze

- ke změně sazeb daně,
- ke změně průměrné ceny půdy přiřazené ke stávajícím jednotlivým katastrálním územím,
- ke stanovení nebo ke změně koeficientů stanovených obcí, anebo
- k zániku osvobození od daně, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou nebo uplynutím zákonem stanovené lhůty a předmět daně není ani částečně osvobozen od daně z jiného důvodu,

není poplatník povinen podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání ani sdělit tyto změny správci daně. Daň se v těchto případech vyměří ve výši poslední známé daňové

¹¹⁰ 13 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹¹ Rozhodnutí Městského soudu v Praze, sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001 ze dne 3.10.2003.

povinnosti upravené o uvedené změny a výsledek vyměření se poplatníkovi sdělí platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.¹¹²

Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně, která činí 3 roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.¹¹³ Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

V souladu s novým daňovým řádem je daňový subjekt oprávněn v této lhůtě podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.¹¹⁴

Oproti dřívější úpravě v zákoně o správě daní a poplatků tak daňový řád zpřísňuje podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší povinnost. Umožňuje tak postupovat pouze v případě, že vyjdou najevo nové skutečnosti nebo důkazy.

Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla v praxi využívána možnost podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost zejména v souvislosti s výše uvedenou problematikou plošných staveb. Mnoho daňových subjektů totiž zdaňovalo plošné stavby daní ze staveb a prostřednictvím dodatečných daňových přiznání podaných za tři roky zpětně tak realizovalo značnou daňovou úsporu. Lze předpokládat, že od roku 2011 již takovýto postup vzhledem k nové úpravě nebude možný. V souladu s novým zněním úpravy dodatečných přiznání lze jen těžko za novou skutečnost nebo důkaz, který by daňovému poplatníkovi umožnil snížit daňovou povinnost, považovat nesprávné posouzení plošné stavby či jinou chybu nebo omyl poplatníka při stanovování jeho

¹¹² § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹³ § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹¹⁴ § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

povinnosti v řádném přiznání. Nicméně výklad tohoto ustanovení v praxi bude především záležet na postupech uplatňovaných správci daní.

Domnívám se, že výše uvedená změna znemožňující podat dodatečné daňové přiznání v případě zjištění chyby je v rozporu se zásadou stanovení správné daňové povinnosti a zvětšuje nerovnost stran v daňovém řízení. Proto jsem toho názoru, že úprava v zákoně o správě daní a poplatků byla vhodnější a legislativní změna přinese v praxi jen komplikace.

Lhůta pro vyměření daně a pro podání dodatečného daňového přiznání zůstává v souladu s výše uvedeným tříletá, oproti úpravě v zákoně o správě daní a poplatků se nicméně mění její začátek. Doposud lhůta běžela od koce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost. Nyní začíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Pokud tedy poplatník podává 31. ledna 2011 daňové přiznání za rok 2011, dodatečné daňové přiznání může být podáno a finanční úřad může daň vyměřit nebo doměřit do 31. ledna 2014.

Přijetím daňového řádu byl rovněž odstraněn spor týkající se možnosti správce daně vyměřit daň na základě dodatečného přiznání podaného poplatníkem těsně před koncem prekluzivní lhůty. § 148 daňového řádu (dříve § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), který upravuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, se vztahuje rovněž na správce daně. Pokud bylo tedy dodatečné daňové přiznání podáno těsně před koncem prekluzivní lhůty, mohla nastat situace, že správce daně nestihl daň v této lhůtě vyměřit. Uvedený problém byl opakovaně zkoumán soudy, které se vyjádřily v níže uvedeném smyslu.

Podle názoru NSS vysloveného v rozsudku ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73 by odporovalo smyslu úpravy, pokud by i při zachování lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebylo možné řízení o dodatečném daňovém přiznání dokončit z toho důvodu, že správce daně nemohl (nestihl) daň v souladu s § 47 odst. 1 ZSDP vyměřit. NSS tedy stanovil, že se v takovém případě lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP již na další řízení o dodatečném daňovém přiznání neuplatní a toto řízení bude časově omezeno pouze zbývajících částí desetileté lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP.

Tento rozpor je nicméně od účinnosti nového zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odstraněn a k uvedené situaci by již nemělo vůbec dojít. Daňový řád totiž přímo mezi úkony, které prodlužují běh prekluzivní lhůty řadí podání dodatečného daňového přiznání. V souladu s § 48 odst. 2 daňového řádu tak podání dodatečného daňového přiznání (pokud k němu dojde v posledních 12 měsících před uplynutím prekluzivní lhůty) prodlužuje běh prekluzivní lhůty o jeden rok.

Daň z nemovitostí je splatná u poplatníků daně provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb ve dvou stejných splátkách, a to do 31. srpna a do 30. listopadu zdaňovacího období. U ostatních poplatníků daně, nejpozději do 31. května a do 30. listopadu zdaňovacího období. Nepřesáhne-li však roční daň z nemovitostí částku 5000 Kč, je pro všechny poplatníky splatná najednou, a to nejpozději do 31. května zdaňovacího období. Ke stejnému datu lze daň zaplatit najednou i při vyšší částce.

Není-li splatná částka daně uhrazena nejpozději v den její splatnosti, počítá se dle daňového řádu za každý den prodlení, počínaje, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, úrok z prodlení. I nadále tedy platí, že daň je splatná dnem připsání na účet finančního úřadu, ale prvních pět pracovních dnů prodlení nebude postihováno úrokem z prodlení. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně a jednoho správce daně za jedno zdaňovací období částku 200 Kč.¹¹⁵

Další sankcí, která v souladu s daňovým řádem hrozí při neplnění svých daňových povinností, je pokuta za opožděné tvrzení daně. Ta v daňovém řádu nahrazuje institut zvýšení daně v zákoně o správě daní a poplatků. Týká se všech řádných a dodatečných daňových tvrzení podaných pozdě nebo vůbec. Vzniká přímo ze zákona v případě, kdy je opoždění větší než pět pracovních dnů. Výše pokuty se rovná procentu z dlužné částky, minimálně však 500 Kč, maximálně 300 000 Kč.¹¹⁶

Dalším možným následkem porušení daňových povinností je penále. Daňový subjekt má povinnost uhradit penále, a to z částky finančním úřadem dodatečně doměřené daně tak, jak

¹¹⁵ § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹¹⁶ § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

byla stanovena oproti poslední známé dani. Toto penále není vypočítáváno z opožděné platby, jako je tomu u úroku z prodlení. Je vyměřeno správcem daně za to, že při daňové kontrole zjistil, že v daňovém přiznání nebyla daň vypočtena správně. Daňový řád stanoví penále v procentní výši z dodatečně doměřené částky.

Pro podání přiznání k dani z nemovitostí slouží tiskopis Ministerstva financí č. 25 5450 vzor č. 11 - Přiznání k dani z nemovitostí. Daňové přiznání lze podat nejen v klasické papírové podobě, ale i v podobě elektronické, jako datovou správu. Předpokladem pro tuto variantu podání bylo vydání zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.¹¹⁷ Podání lze dále v souladu s § 71 daňového řádu učinit i datovou správou, která je odeslána prostřednictvím datové schránky.¹¹⁸

Podá-li ve lhůtě pro podání daňového přiznání alespoň jeden ze spoluvlastníků daňové přiznání pouze za svůj spoluvlastnický podíl na pozemku, který není evidován v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem a na kterém není umístěna stavba splňující podmínky podle § 7 zákona o dani z nemovitostí, podává daňové přiznání každý poplatník daně z tohoto pozemku samostatně a platí daň ve výši svého podílu na celkové dani z pozemku. Za nepřiznané spoluvlastnické podíly na dani z pozemku v takovém případě správce daně vyměří daň z moci úřední bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání jednotlivým poplatníkům ve výši spoluvlastnického podílu na dani z pozemku.¹¹⁹

Činí-li celková daň z pozemků u poplatníka, který podává daňové přiznání za spoluvlastnický podíl na dani z pozemku podle ustanovení § 13a odst. 5 zákona o dani z nemovitostí nebo mu je vyměřena daň ve výši spoluvlastnického podílu na dani z pozemku z moci úřední, v obvodu územní působnosti jednoho správce daně méně než 50 Kč, je jeho daňová povinnost u daně z pozemků (tj. celková daň z pozemků) 50 Kč.

¹¹⁷ Klestil, J.: *Daně a právo v praxi*, Daň z nemovitostí v roce 2008, LC699.

¹¹⁸ Elektronické podání datovou schránkou upravuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů a navazující vyhlášky.

¹¹⁹ § 13a odst. 5 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

4 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V NĚMECKU

Spolková republika Německo je federativní republikou v čele se spolkovou vládou a jednokomorovým parlamentem skládajícím se ze Spolkového sněmu (Bundestag) a Spolkové rady (Bundesrat). Německo se administrativně člení na 16 spolkových zemí s vysokým stupněm autonomie. Každá spolková země má vlastní ústavu a zákonodárnou a výkonnou moc. Vzhledem ke složitému administrativnímu členění je i daňový systém v Německu poměrně komplikovaný.

Daně vybírané v Německu na krytí veřejných výdajů lze rozdělit na tři úrovně:

- spolkové daně,
- zemské daně a
- obecní daně a přírážky.

Výnos z některých daní se následně ještě přerozděluje mezi tyto skupiny. Daň z nemovitostí patří v Německu jako ve většině evropských zemí k obecním daním, kde její výnos plyne plně do rozpočtu dané obce. Vedle daně z podnikání představuje daň z nemovitostí hlavní příjem do rozpočtu německých obcí.

Daň z nemovitostí je v Německu upravena zákonem o dani z nemovitostí ze dne 7. 8. 1973 (Grundsteuergesetz). Nestandardní je, že kromě úpravy v zákoně o dani z nemovitostí je tato majetková daň právně regulována i ve federální ústavě, kde je majoritně zakotveno rozpočtové určení této daně a právo obce daň z nemovitostí vybírat a stanovovat sazby daně.¹²⁰

Na právní úpravě daně z nemovitostí v Německu je zajímavá zejména vysoká míra fiskální decentralizace. Obce například rozhodují, zda vůbec budou na svém území daň z nemovitostí vybírat, či nikoliv. V případě, že se obec rozhodne na svém území daň z nemovitostí vybírat, je následně plně v její kompetenci stanovení sazby daně.

¹²⁰ Článek 106 odst. 6 ústavy Německé republiky (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland)

Předmětem daně z nemovitostí jsou nemovitosti nacházející se na území Spolkové republiky Německo. V rámci německé daňové legislativy je rozlišována daň z nemovitostí A (agrární), kterou jsou zatíženy zemědělské pozemky a daň z nemovitostí B (stavební), která se vztahuje na zastavěné nebo zastavitelné pozemky a na stavby.¹²¹

Poplatníkem daně z nemovitostí je její vlastník. Zajímavá je v této souvislosti úprava ručení za daň z nemovitostí. V souladu se zákonem ručí za odvedení daně z nemovitostí vedle daňového poplatníka i uživatel nemovitosti. Vedle tohoto osobního ručení je v německém zákonu o dani z nemovitostí zakotveno rovněž věcné ručení předmětnou nemovitostí, ke které se daňová povinnost vztahuje.¹²²

Zdaňovacím obdobím je v Německu podobně jako u nás kalendářní rok. Pokud dojde v průběhu roku k převodu nemovitosti, je nový vlastník nemovitosti plátcem daně teprve od 1. ledna následujícího kalendářního roku. Nicméně existují některé obce, které převádí daňovou povinnost na nového vlastníka nemovitosti s účinností od 1. dne následujícího kalendářního měsíce po nabytí nemovitosti.

4.1 Osvobození a prominutí daně z nemovitostí

V § 3 vyjmenovává zákon o dani z nemovitostí osvobození vztahující se k určitým právním subjektům. Jedná se například o:

- nemovitosti ve vlastnictví tuzemských právnických osob veřejného práva, které jsou užívány k veřejným účelům;
- nemovitosti ve vlastnictví tuzemských právnických osob veřejného práva, nebo právnických osob, občanských sdružení nebo sdružení majetku, které slouží výlučně k neziskovým nebo dobročinným účelům;
- nemovitosti ve vlastnictví náboženských společností, které slouží pro účely vzdělávání, vědy, vyučování, výchovy nebo pro vlastní správu náboženské společnosti.

¹²¹ Zákon o oceňování ze dne 16.10.1934 (Bewertungsgesetz).

¹²² §§ 11 a 12 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz).

Na federální úrovni jsou dále od daně z nemovitosti osvobozeny:

- hřbitovy,
- silnice sloužící veřejné dopravě, ulice, náměstí, vodní toky, přístavy, železnice,
- budovy a zařízení přímo sloužící veřejné dopravě (mosty, signalizační zařízení, stanice),
- letiště, přistávací plochy a veškeré nemovitosti užívány za účelem zajištění pravidelného letového provozu,
- tekoucí vody a nádrže,
- nemovitý majetek užíván pro účely vědecké, vzdělávací nebo výchovné (za podmínky, že je tento účel užití uznán zemskou vládou jako plnění veřejných úkolů),
- nemovitý majetek, který je používán pro účely nemocnic.

Daň z nemovitostí se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k prvnímu dni kalendářního roku, na který je daň vyměřována. Rozhodným dnem pro stanovení možnosti uplatnit osvobození od daně z nemovitostí v Německu je tedy první den zdaňovacího období.

Německý zákon o dani z nemovitostí dále umožňuje poplatníkovi v určitých situacích požádat správce daně o prominutí daně.

Právo na prominutí daně má poplatník, který vlastní nemovitost podléhající památkové ochraně za podmínky, že roční náklady na údržbu památkově chráněné nemovitosti překračují výnosy z tohoto objektu.

V případě zemědělských podniků a podniků lesního hospodářství má právo na prominutí daně rovněž poplatník, jehož hrubý výnos z nemovitostí se snížil o více než 50 %, a to za předpokladu, že za toto snížení není odpovědný poplatník.¹²³

Žádost o prominutí daně musí být podána nejpozději do 31. března následujícího kalendářního roku. V souladu s německou legislativou je v této souvislosti možné i dlouhodobé prominutí povinnosti platit tuto daň.

4.2 Výpočet daně z nemovitostí

Vyměřovacím základem daně z nemovitostí je tzv. standardní hodnota nemovitosti stanovena finančním úřadem na základě zákona o oceňování. V souladu s tímto zákonem se hodnota majetku pro účely daně z nemovitostí (a jiných majetkových daní) stanovuje speciální metodou, přičemž stanovená hodnota se od tržní hodnoty nemovitosti liší a je určena pouze pro účely daní.

Standardní hodnota nemovitostí by měla být dle právní úpravy stanovována jednou za šest let, a to dle stavu k prvnímu dni kalendářního roku.¹²⁴ V meziobdobí šesti let by měla být v souladu se zákonem o oceňování standardní hodnota u již evidovaných nemovitostí nově stanovována pouze v případě, že dojde ke změně tržní hodnoty nemovitosti alespoň o 10 %. Nicméně z kapacitních a finančních důvodů k pravidelnému přeceňování majetku v Německu nedochází a naposledy byly nemovitosti oceněny v roce 1974.

Standardní hodnota nově vzniklé nemovitosti je v souladu se zákonem o oceňování finančními úřady stanovena k prvnímu dni kalendářního roku, který následuje po roce vzniku nemovitosti (tj. rovněž k datu vzniku povinnosti platit daň z nemovitostí).

Každému jednotlivému druhu nemovitosti je následně pro účely kalkulace daně z nemovitostí přiřazen daňový koeficient, který v souladu se zákonem o dani z nemovitostí činí (v promile):

- 6 ‰ pro zemědělské podniky a podniky lesního hospodářství,

¹²³ § 33 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz).

¹²⁴ § 21 zákona o oceňování ze dne 16.10.1934 (Bewertungsgesetz).

- 2,6 ‰ pro jednogenerační rodinné domy v jednotné hodnotě nepřesahující 38 346,89 EUR a 3,5 ‰ pro jednogenerační rodinné domy, jejichž jednotná hodnota přesahuje 38 346,89 EUR, a to z částky přesahující uvedenou hranici,
- 3,1 ‰ pro dvougenerační rodinné domy a
- 3,5 ‰ pro všechny ostatní nemovitosti.¹²⁵

Takto stanovený základ daně se násobí sazbou daně, kterou jak jsem již výše zmínila, stanovuje obec výlučně ve své kompetenci.

Průměrnou sazbu daně z nemovitostí v jednotlivých spolkových zemích ukazuje Tabulka 6.

Spolková země	Průměrná sazba z daně nemovitostí A (v ‰)	Průměrná sazba z daně nemovitostí B (v ‰)
Bádensko-Württembersko	340	354
Bavorsko	335	369
Berlín	150	810
Brandenburgsko	265	377
Brémy	247	572
Hamburk	225	540
Hesensko	276	329
Mecklenbursko-Pomoří	249	359
Dolní Sasko	344	382
Severní Porýní-Vestfálsko	220	435
Porýní-Falc	285	337
Sársko	248	337
Sasko	299	448
Sasko-Anhalt	293	378
Šlesvicko-Holštýnsko	277	327
Thüringen	237	335
Německo	297	401

Tabulka 6 Průměrná sazba daně v německých zemích¹²⁶

Výpočet daně z nemovitostí nacházejících se na území Německé spolkové republiky se tedy provádí ve třech krocích (viz

¹²⁵ §§ 14 a 15 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz).

¹²⁶ Zdroj: Německý statistický úřad

Obrázek 2):

1. Nejdříve je finančním úřadem stanovena standardní hodnota nemovitosti, která je
2. následně násobena koeficientem stanoveným v zákoně o dani z nemovitostí a nakonec
3. sazbou daně, jejíž výši stanovuje příslušná obec nebo město prostřednictvím rozhodnutí obecní rady.

$$\text{Daňová povinnost} = \text{Jednotná hodnota nemovitosti} \times \text{Koeficient} \times \text{Daňová sazba}$$

Obrázek 2 Výpočet daně z nemovitostí v Německu

Příklad

Obec Zweibrücken stanovila pro daň z nemovitostí A (agrární) sazbu daně ve výši 280 %, pro daň z nemovitostí B (stavební) sazbu daně ve výši 370 % ze základu daně.

Poplatník vlastní byt na území obce. Jednotná hodnota této nemovitosti je finančním úřadem stanovena na 10 000 EUR.

Základ daně: $0,0035 \times 10\,000 = 35$

Sazba daně (daň z nemovitostí B) = 370 %

Daňová povinnost = $35 \times 3,70 = 129,50$ EUR

4.3 Správa daně z nemovitostí

V souladu s německou legislativou mají obce povinnost vyměřit a vybrat daň na základě podkladů z finančních úřadů. Poplatník obdrží od obce každoročně výměr daně z nemovitostí, na základě kterého je povinen v níže uvedených lhůtách daně z nemovitostí zaplatit. Poplatník tedy není zatěžován podáváním daňového přiznání.

Daň z nemovitosti je v Německu splatná ve čtyřech částkách k 15. únoru, 15. květnu, 15. srpnu a 15. listopadu.

Obce však mají možnost stanovit odlišné lhůty splatnosti daně z nemovitostí na svém území, a to:

- v případě, že roční výše daně nepřesahuje 15 EUR, může být daň splatná jednou ročně k 15. srpnu a dále
- pokud roční výše daně nepřesahuje 30 EUR, mohou být stanoveny lhůty splatnosti pololetně k 15. únoru a 15. srpnu.

Německý daňový poplatník má možnost požádat o povolení splatit daň z nemovitostí k 1. červenci v celoroční částce, přičemž příslušná žádost musí být podána správci daně nejpozději do 30. září předcházejícího kalendářního roku. Takto stanovená lhůta pro splácení daně z nemovitostí zůstává pro poplatníka právně závazná do okamžiku předložení návrhu na její změnu, přičemž o změnu platebního kalendáře musí být rovněž požádáno nejpozději do 30. září předcházejícího kalendářního roku.¹²⁷

Daňový poplatník má povinnost, do okamžiku doručení daňového výměru, platit ve lhůtách stanovených pro splatnost daně zálohy na daň vypočtené na základě poslední známé daňové povinnosti. V případě, že tak daňový poplatník neučiní, je povinen tyto zálohy uhradit ve lhůtě jednoho měsíce od okamžiku doručení daňového výměru.¹²⁸

4.4 Daň z nemovitostí jako výdaj/náklad v zákoně o daních z příjmů

Daň z nemovitostí je v rámci daně z příjmů možné jako daňový náklad odečíst pouze v případě příjmu z pronájmu.¹²⁹ V Německu tudíž obdobně jako v České republice není daň z nemovitostí do daně z příjmů integrována a problém daňové nespravedlnosti spočívající ve dvojím zdanění je tak patrný i v právní úpravě Německa.

Příjem poplatníka navíc není zohledněn ani v právní úpravě daně z nemovitostí. I zde tudíž může nastat situace, že poplatník nebude schopný daň z nemovitostí zaplatit (nezletilé dítě, které nemovitost zdědilo apod.)

¹²⁷ § 28 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz).

¹²⁸ §§ 29 až 31 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz).

¹²⁹ § 9 a § 21 zákona o daních z příjmů (Einkommensteuergesetz)

5 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V BELGII

Belgie je státním zřízením federativní konstituční monarchie. Administrativně se člení na tři autonomní oblasti - Vlámsko, Valonsko a Brusel a 10 provincií. Současně je země dělena na jazykovém principu na francouzské, vlámské a germanofonní společenství. Země je dále rozdělena na 589 obcí, přičemž každá obec patří v souladu s ústavou k některému z těchto jazykových regionů.¹³⁰

Každý region a každé společenství má svůj vlastní legislativní a exekutivní orgán vlády.¹³¹ V Belgii tak zároveň působí 6 vlád - federální, vlámská, valonského regionu, regionu Brusel, francouzského společenství a germanofonního společenství. Stejně tak 6 parlamentů - Federální parlament Belgie, vlámský parlament, parlamenty valonského regionu, regionu Brusel, francouzského společenství a germanofonního společenství.

Belgický daňový systém je tedy vzhledem ke čtyřem úrovním státní správy (federální, regionální, provinční a komunální) považován za velmi komplikovaný.

Schematicky lze belgický daňový systém rozdělit do 2 kategorií:

- federální daně (DPH, daně z příjmu, daň spotřební, registrační, dědická, celní poplatky)
- místní daně (daně na ochranu životního prostředí, za užívání energie, přirážka k dani z příjmu, nemovitostní srážková daň)

Na právní úpravě daně z nemovitostí v Belgii je zajímavá zejména její úzká provázanost s daní z příjmů a způsob stanovení základu daně na základě nájemní hodnoty nemovitosti. V Belgii se v jako jednom z mála z evropských států zdaňuje nájemní hodnota nemovitosti jak v rámci daně z příjmu, tak i v rámci tzv. nemovitostní srážkové daně (viz Tabulka 6).

¹³⁰ Klokočka, V; Wagnerová, E.: *Ústavy států Evropské unie*, Linde 1997, Praha, ISBN: 80-7201-466-8.

¹³¹ S výjimkou Vlámka a Vlámského společenství, které mají vládu i parlament dohromady.

Stát	Nájemní hodnota jako příjem		Srážky						Ostatní daně	
			Úroky			Provozní náklady				
			Ano	Ne	Žádání	Omezené	Neomezené	Žádání		Omezené
Belgie	x			x			x			Nemovitostní srážková daň
Dánsko		x				x	x			Daň z nemovitostí
Německo		x	x	x			x			Daň z nemovitostí
Finsko		x					x			Daň z nemovitostí
Francie		x	x					x		Daň z nemovitostí
Británie		x		x			x			Místní daně
Itálie	x							x		
Lucembursko	x			x			x			
Nizozemsko	x			x			x			Místní daně
Norsko		x				x	x			Daň z nemovitostí
Rakousko		x		x				x		Daň z nemovitostí
Švédsko		x				x				Daň z nemovitostí
Španělsko	x			x				x		Místní daně
Švýcarsko	x			x					x	Místní daně

Tabulka 7 Přehled zdanění nájemní hodnoty nemovitosti v západní Evropě (2010)¹³²

Belgický daňový poplatník, tak platí ze svého majetku nejen daň z nemovitostí, ale i daň z příjmu z této nemovitosti, který jak níže uvádím je za jistých okolností pouze fiktivní.

¹³² Zdroj: IBFD, [cit. 2011-04-08], dostupné z WWW: <IBFD <http://www.ibfd.org/IBFDProducts/IBFD-Newsletters>>

Na federální úrovni je daň z vlastnění nemovitostí upravena v rámci zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992), a to v části daně z příjmů fyzických osob (daň z příjmů z nemovitého majetku) i v samostatné části týkající se tzv. nemovitostní srážkové daně (články 251 – 260).

5.1 Katastrální (nájemní) hodnota nemovitostí

Daň z vlastnění nemovitostí se v Belgii uplatňuje na základě katastrální hodnoty nemovitosti, která je stanovována katastrálními úřady. Právní úprava způsobu stanovení katastrální hodnoty je pro tyto účely obsažena rovněž v belgickém zákoně o daních z příjmů a to v článcích 472 až 487 zákona.

Katastrální hodnotu u nezastavěných pozemků stanoví katastrální úřad na hektar půdy, a to z průměrné čisté roční nájemní hodnoty těchto pozemků.

U staveb činí katastrální hodnota 60 % průměrné roční nájemní hodnoty, přičemž 40 % nájemní hodnoty zde představují náklady každoročně nutně vynaložené na udržení stavby v původním stavu. Základem daně je tedy nájemné, které by mohl poplatník daně za nemovitost požadovat snížené o nutně vynaložené náklady. Hodnota nájemného se liší v závislosti na stáří, umístění, stavu a vybavení objektu. Nájemné u bytu stejné velikosti a kvality v centru města tak bude činit více než nájemné ve venkovském regionu.

Od roku 1979 neproběhla v Belgii revize katastrálních hodnot nemovitostí. Základ daně je tedy počítán z cen stanovených ke dni 1. 1. 1975. Aby katastrální hodnota odrážela reálnou cenu nemovitosti, je v Belgii každoročně vyhlášován přepočítací koeficient (pro rok 2010 činil přepočítací koeficient 1,5453).¹³³

Katastrální hodnota u již evidovaných nemovitostí je nově katastrálními úřady stanovována pouze v případě stavebního řízení, tedy v případě rekonstrukcí, stavebních úprav nebo v případě spojování parcel u pozemků. Nová katastrální hodnota bude pro danou nemovitost katastrálním úřadem stanovena pouze v případě, že se od původní katastrální hodnoty liší minimálně o 50 EUR.

¹³³ Indexering, [cit. 2011-05-20], dostupné z WWW:

<<http://www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Indexering/indexering-Aj2011>>

Daňový poplatník je pro účely stanovení katastrální hodnoty nemovitosti povinný katastrální úřad informovat o

- uvedení nové stavby do provozu (nastěhování se nebo pronájem),
- ukončení rekonstrukce, modernizace nebo jiné změny provedené na nemovitosti,
- změny užití stavby.

O uvedených změnách je poplatník povinen informovat katastrální úřad do 30 dnů po jejich ukončení. Následně bude poplatníkovi sdělena nová katastrální hodnota nemovitosti, přičemž poplatník má možnost podat do 2 měsíců protinávrh.

5.2 Katastrální hodnota nemovitosti v rámci daně z příjmu fyzické osoby

Do předmětu daně z příjmu fyzických osob spadá v souladu se zákonem o daních z příjmů i nájemní hodnota nemovitostí, z kterých jak níže uvádím, nemusí plynout za jistých okolností žádný výnos.

Co se týče nemovitostí v obchodním majetku fyzické osoby podnikatele nebo právnických osob, nejedná se v rámci daně z příjmů o příjem z nemovitého majetku, ale o klasický příjem z podnikání zdaňovaný v rámci obecného základu daně. Katastrální hodnota nemovitostí se zde neuplatňuje a nenastává zde tudíž situace, kdy poplatník zdaňuje pouhé vlastnění nemovitosti bez příslušného příjmu. Ve své rigorózní práci proto záměrně opomím tuto oblast zdaňování v Belgii a v následujícím textu této podkapitoly se věnuji pouze fyzickým osobám nepodnikatelům.

Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou v Belgii:

- příjmy z nemovitého majetku;
- příjmy z movitého majetku, včetně dividend, úroku a licenčních poplatků;
- pracovní příjmy, včetně příjmů z podnikání, profese, zaměstnanecký příjem, důchodový příjem a

- jiné příjmy (např. ocenění, dotace a stipendia pro studenty, spisovatele a umělce, odměny pro vědce, příjem z povolení ke sportovní činnosti (rybaření aj.), příjem z prodeje nemovitého majetku v Belgii, příležitostné příjmy dosažené jinak než běžným nakládáním s majetkem).

Základem daně z příjmu fyzických osob je celkový čistý příjem poplatníka, tj. součet čistých příjmů z nemovitého majetku, z movitého majetku, včetně dividend, úroků a licenčních poplatků, pracovních příjmů, včetně příjmů z podnikání, profese, zaměstnaneckých příjmů, důchodových příjmů a jiných příjmů, a to po odečtení daňově uznatelných výdajů.¹³⁴

Základ daně se následně sníží o nezdanitelnou část základu daně a položky odčitatelné od základu daně.

Nezdanitelný základ daně činí v Belgii 6 040 EUR na poplatníka. Při splnění podmínek stanovených zákonem se nezdanitelný základ daně zvyšuje (invalidé, pokud má poplatník závislé děti aj.)

Mezi položky odčitatelné od základu daně patří v Belgii například i odpočet za vlastní bydlení, který činí 1 950 EUR, pokud se nemovitost nachází ve státu Evropského hospodářského prostoru a poplatník nevlastní k 31. 12. kalendářního roku jinou nemovitost vhodnou k bydlení.

Další odčitatelnou položku představují úroky z úvěrů a půjček čerpaných k zajištění vlastního bydlení, a to za splnění následujících podmínek:

- úvěr či půjčka je uzavřena nejméně na 10 let,
- úvěr či půjčka je uzavřena za účelem stavby nebo koupě nového domu či rekonstrukce nemovitosti, která slouží poplatníku k bydlení,
- v případě rekonstrukce musí být práce provedeny registrovanou firmou.

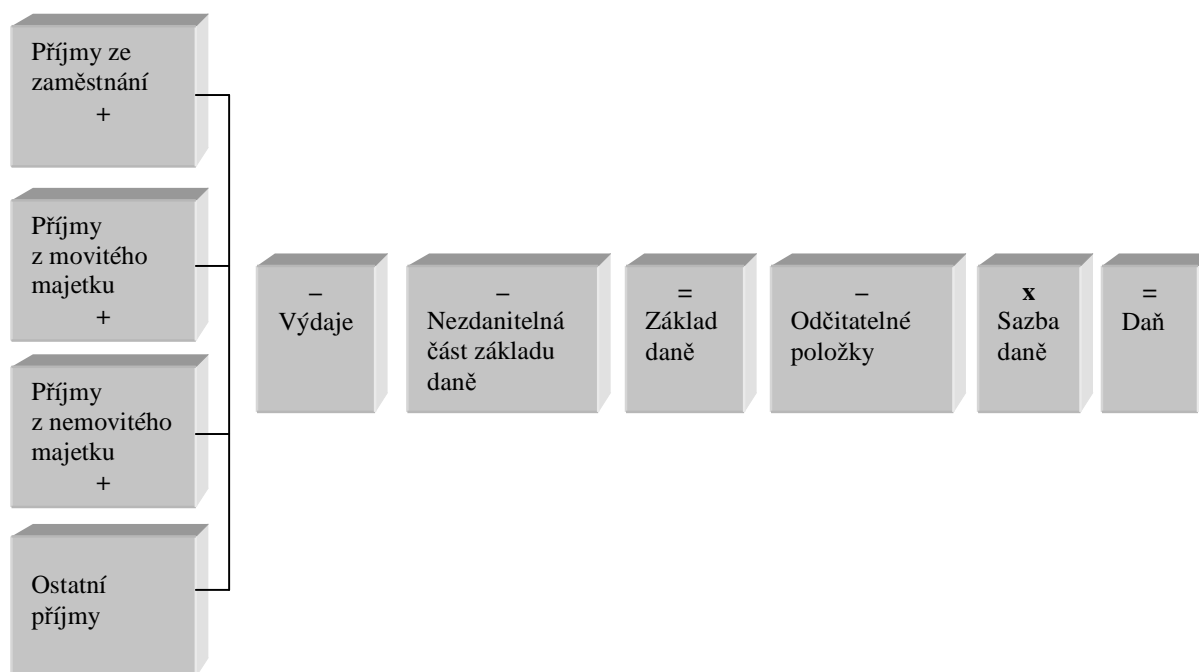
¹³⁴ Článek 6 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

Zajímavá je i odčitatelná položka ve výši 50 % (maximálně však 170 EUR) nákladů na zabezpečení obydlí proti vloupání a ohni (pokud je zajištění provedeno registrovanou firmou). Rovněž majitel certifikovaného pasivního domu má nárok na položku odčitatelnou od základu daně ve výši 600 EUR po dobu 10 let od certifikace.

Na základ daně snížený o jeho nezdanitelnou část a odčitatelné položky se aplikuje progresivní sazba daně stanovená zákonem. Sazba daně ze základu daně zaokrouhleného na desítky eur dolů, činí v Belgii pro příjem

- do 7 420 EUR 25 %,
- pro část příjmu od 7 420 do 10 570 EUR 30 %,
- od 10 570 do 17 610 EUR 40 %,
- od 17 610 do 32 270 EUR 45 % a
- pro část příjmu přesahující 32 270 EUR 50 %.¹³⁵

Výpočet daně z příjmů fyzických osob v Belgii znázorňuje Obrázek 3.



¹³⁵ Článek 130 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

Obrázek 3 Výpočet daně z příjmu fyzických osob v Belgii

Dílčí základ daně z příjmů z nemovitého majetku se stanovuje pro každého z manželů samostatně, a to tak, že hodnota společného majetku se dělí do základu daně pro oba manžely na polovinu. Stanovení základu daně závisí na použití majetku (viz Tabulka 8).

Použití majetku	Dílčí základ daně z příjmu
Majetek není bydlištěm poplatníka a není pronajímán	Částka daná dle katastrálního zařazení se zvyšuje o 40%
Majetek je pronajat fyzické osobě, která majetek neužívá k podnikání	Částka daná dle katastrálního zařazení se zvyšuje o 40%
Majetek je pronajat za účelem dalšího pronájmu výhradně fyzickým osobám pro bydlení	Částka daná dle katastrálního zařazení se zvyšuje o 40%
Majetek slouží pro podnikání poplatníka	Nejedná se o příjem z nemovitého majetku, považován za příjem z podnikání
Majetek je pronajat fyzické osobě za účelem podnikání nebo právnické osobě	Nájem za těchto podmínek: <ul style="list-style-type: none">• Výdaje nesmí překročit 2/3 3,65-násobku částky dané dle katastrálního zařazení• Příjem nesmí být menší než částka daná dle katastrálního zařazení zvýšená o 40%

Tabulka 8 Výpočet dílčího základu daně z příjmu z nemovitého majetku v závislosti na použití majetku

Do konce roku 2005 podléhaly této dani i nemovitosti užívané poplatníkem k bydlení. Ke zdanění katastrální hodnoty nemovitosti užívané poplatníkem k bydlení tak docházelo nejen v rámci tzv. nemovitostní srážkové daně (viz bod 5.2), ale i v rámci základu daně z příjmu fyzické osoby. Toto dvojí zdanění bylo odstraněno novelou z roku 2005, která osvobodila katastrální hodnotu těchto nemovitostí od daně z příjmu fyzických osob.

Pokud daňový poplatník užívá pro účely bydlení více než jeden byt, osvobození se vztahuje pouze k jednomu z nich, a to k tomu, který si sám zvolí. Osvobození se uplatní i v případě, že daňový poplatník z pracovních nebo sociálních důvodů byt neobývá osobně.

Osvobození se nicméně neuplatní na tu část bytu, kterou poplatník nebo člen jeho domácnosti užívá pro výkon výdělečné činnosti, a dále na část bytu, kterou užívá osoba, která nepatří do společné domácnosti s poplatníkem. Pokud obývají manželé více než jeden byt, osvobození se uplatní pouze na byt, ve kterém bydlí společně.

Osvobození se dále neuplatní u nemovitostí, kde poplatník do roku 2005 nesplatil úroky z hypotečního úvěru a uplatňuje je jako náklad. Zde se na základě přechodných ustanovení zákona použije režim platný do konce roku 2005. U těchto nemovitostí má poplatník možnost uplatnit paušální odčitatelnou položku snižující základ daně, a to pro každého partnera ve výši 4 360 EUR, která se dále navyšuje o 360 EUR za každou závislou osobu a každé dítě žijící s poplatníkem v domácnosti.

Jak je vidět z výše uvedené tabulky, dani z příjmu z nemovitého majetku podléhá i nájemní (katastrální) hodnota nemovitosti, která není poplatníkem užívaná k bydlení, ale není ani pronajímána (poplatník z ní tudíž nemá příjem). Jedná se zejména o případy, kdy nemovitost určená k pronájmu není dočasně obsazena. V tomto případě tedy i nadále dochází k dvojímu zdanění hodnoty nemovitosti, a to jak v rámci daně z příjmu tak v rámci nemovitostní srážkové daně. Poplatník tak platí daň jako kdyby uvedenou nemovitost i nadále pronajímal. Je tak více motivován nemovitost obsadit a generovat z ní nějaký příjem. Tento koncept považuji za dobrý nástroj hospodářské a finanční politiky, nicméně rozhodování o stanovení daně z fiktivního příjmu bych přenechala spíše do kompetence obcí, které by tak mohly reagovat na konkrétní lokální podmínky a situaci.

Za jistých podmínek lze na žádost poplatníka daň z příjmu z nemovitostí snížit nebo prominout v poměru k době a k rozsahu v jakém nemovitost není užívána nebo z ní neplyne žádný výnos (nedobrovolně). Jedná se o následující taxativně vymezené případy:

- nábytkem nevybavená nemovitost, pokud není nejméně devadesát dní užívána a neplyne z ní žádný výnos;
- pokud nemovitost nebo část nemovitosti představující nejméně 25 % její katastrální hodnoty byla zničena.¹³⁶

5.3 Nemovitostní srážková daň

Nájemní hodnota nemovitostí nacházejících se na území Belgie je předmětem i tzv. nemovitostní srážkové daně.

¹³⁶ Článek 15 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

Poplatníkem této daně z nemovitostí je osoba, která má k nemovitosti věcné právo (např. vlastník, držitel, nikoliv však nájemce nemovitosti).

Osvobozené jsou nemovitosti na území Belgie, které slouží pro veřejný výkon náboženských obřadů, pro účely vyučování, nemocnic, klinik, ambulancí, starobinců, zotavoven pro děti a důchodce anebo pro jiné dobročinné účely, a to za podmínky že nejsou provozována za účelem zisku.¹³⁷

Za podmínky vzájemnosti jsou dále osvobozené nemovitosti užívané jiným státem pro své diplomatické a konzulární mise.

Osvobozeny jsou rovněž nemovitosti, které mají povahu národního majetku, neplyne z nich výnos a užívají se pro veřejné služby nebo služby obecního zájmu. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně.

Zdaňovacím obdobím je u nemovitostní srážkové daně kalendářní rok. Pokud dojde v průběhu roku k převodu nemovitosti, je nový vlastník nemovitosti plátcem daně teprve od 1. ledna následujícího kalendářního roku.

5.3.1 Výpočet nemovitostní srážkové daně

Sazba daně z nemovitostí činí 1,25 % katastrální hodnoty nemovitosti stanovené k 1. 1. zdaňovacího období. Tato sazba se snižuje na 0,8 % katastrální hodnoty nemovitosti

- u bytů, které jsou ve vlastnictví stavebních firem (které mají povolení od příslušných belgických úřadů),
- u nemovitostí, které jsou pronajímány jako sociální byty a patří centřům sociální péče nebo obcím,
- u nemovitostí ve vlastnictví Národního pozemkového fondu, které jsou pronajímány jako sociální byty.¹³⁸

¹³⁷ Článek 252 a 12 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

¹³⁸ Článek 255 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

Jednotlivé obce jsou oprávněně výše uvedené sazby stanovené na základě federálního zákona o daních z příjmů zvýšit o tzv. lokální přírážky. Možnost stanovit přírážku k sazbě nemovitostní daně mají rovněž belgické provincie. Sazba daně tak v Belgii dosahuje v některých obcích až 50 % (viz Tabulka 9).

Název obce	Obec (výběr z jedné metody)		Provincie (výběr z jedné metody)		Valonský region
	% základu daně	Přirážka k dani	% základu daně	Přirážka k dani	
Amel	15,00 %	1500 %	18,75 %	1200 %	1,25%
Burg Reuland	23,75 %	1500 %	18,75 %	1900 %	1,25%
Büllingen	23,75 %	1500 %	18,75 %	1900 %	1,25%
Bütgenbach	25,00 %	1500 %	18,75 %	2000 %	1,25%
Sankt Vith	21,25 %	1500 %	18,75 %	1700 %	1,25%
Eupen	33,75 %	1500 %	18,75 %	2700 %	1,25%
Kelmis	30,00 %	1500 %	18,75 %	2400 %	1,25%
Raeren	24,37 %	1500 %	18,75 %	1950 %	1,25%
Lontzen	27,50 %	1500 %	18,75 %	2200 %	1,25%

Tabulka 9 Ukázka lokálních přírážek daně z nemovitostí v Belgii

V některých regionech obce zavedly lokální přírážku k sazbě dani z nemovitostí ve špatném technickém stavu. Obec tak nejenom zvýší příjmy do svého rozpočtu, ale navíc motivuje poplatníka, aby nenechával svou nemovitost chátrat.

Postup výpočtu daně z nemovitostí v Belgii je tedy následující.

$$\begin{array}{c} \text{Daňová} \\ \text{povinnost} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Katastrální hodnota} \\ \text{nemovitosti} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Sazba} \\ \text{daně} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Lokální} \\ \text{přirážka} \end{array}$$

Obrázek 4 Výpočet daně z nemovitostí v Belgii

Příklad

Poplatník vlastní nemovitost nacházející se ve valonském regionu v obci Eupen s katastrální hodnotou 1000 EUR.

Výsledná sazba daně = $1,25 \% + (1,25 \% \times 15) + (1,25 \% \times 27) = 53,75 \%$

Daňová povinnost = $1000 \times 0,5375 = 537,75 \text{ EUR}$

Příjem valonského regionu z uvedené nemovitosti: $1000 \times 1,25 \% = 12,5 \text{ EUR}$

Příjem do rozpočtu provincie z uvedené nemovitosti: $1000 \times 18,75 \% = 187,5 \text{ EUR}$

Příjem do rozpočtu obce z uvedené nemovitosti: $1000 \times 33,75 \% = 337,5 \text{ EUR}$

5.3.2 Slevy na dani

Na žádost může za níže uvedených podmínek poplatník získat slevu na dani:

- ve výši $\frac{1}{4}$ srážkové daně z bytu, který poplatník plně obývá, a to za podmínky, že celková katastrální hodnota všech nemovitostí vlastněných poplatníkem na území Belgie nepřesáhne 745 EUR (sleva na tzv. sociální bydlení); tato sleva činí 50 %, pokud poplatník nově nemovitost postavil nebo nově postavenou nemovitost koupil, a to v období pěti let od vzniku povinnosti platit daň;
- z bytu obydleného těžkými válečnými invalidy (na které se vztahuje zákon o odškodnění z 13. 5. 1929); výše slevy činí 20 % srážkové daně na jednoho těžkého válečného invalida;
- z bytu obydleného zdravotně postiženým; sleva je poskytována ve výši 10 % srážkové daně na jednoho zdravotně postiženého;
- z nemovitosti, ve které bydlí rodina s nejméně dvěma žijícími dětmi nebo s nejméně jedním zdravotně postiženým dítětem; sleva činí 10 % za každé nepostižené dítě a 20 % za každé dítě se zdravotním postižením;¹³⁹

Naplnění podmínek pro získání uvedených slev se posuzuje k 1. 1. zdaňovacího období, přičemž slevu lze využít již v daném zdaňovacím období.

¹³⁹ Článek 257 zákona o daních z příjmů (Code des impôts sur les revenus 1992).

Výše uvedené slevy se mohou vztahovat pouze k jednomu bytu, který určí sám poplatník. Slevu nelze poskytnout na část bytu, kterou poplatník užívá pro výkon výdělečné činnosti, a to v případě, kdy výše příjmu z uvedené činnosti přesahuje $\frac{1}{4}$ katastrální hodnoty nemovitosti.

V případě, že dojde k překročení limitu 745 EUR při uplatnění slevy na tzv. sociální bydlení, je možné uvedenou slevu aplikovat i nadále za podmínky, že

- poplatník byt plně obývá,
- k překročení uvedeného limitu došlo pouze z důvodů narovnání cen po roku 1980 a celková katastrální hodnota všech nemovitostí vlastněných poplatníkem na území Belgie nepřesáhne 992 EUR.

Na žádost poplatníka lze (obdobně jako v případě daně z příjmu z nemovitého majetku) snížit nebo prominout v poměru k době a k rozsahu v jakém nemovitost není užívána nebo z ní neplyne žádný výnos (nedobrovolně), a to

- nábytkem nevybavená nemovitost, pokud není nejméně devadesát dní užívána a neplyne z ní žádný výnos;
- pokud nemovitost nebo část nemovitosti představující nejméně 25 % její katastrální hodnoty byla zničena.

Jednotlivé regiony mají možnost prostřednictvím vyhlášek místních parlamentů upravit v mezích zákona výběr daně z nemovitostí a přizpůsobit je tak místním podmínkám.

Ve valonském regionu je např. vyhláškou valonského parlamentu ze dne 22. 10. 2003 umožněno poplatníkům majícím dvě děti snížit si daň z nemovitostí o 125 EUR na každé dítě. V případě, že je dítě postiženo, činí sleva na dani dvojnásobek (250 EUR na dítě). Uvedenou slevu nicméně poplatník nezíská automaticky, je nutné podat individuální žádost místnímu ředitelství přímých daní.

ÚVAHY DE LEGE FERENDA

5.4 Důvody pro existenci daně z nemovitostí

V současnosti, kdy dani podléhají příjmy, spotřeba a zároveň majetek pořízený z uspořené příjmy, jsou daně z nemovitostí velmi neoblíbenými daněmi. Z tohoto pohledu jsou totiž dalším zdaněním již zdaněného příjmu, neboť vlastnictví nemovitostí samo o sobě nepřináší žádný zisk (a pokud je nemovitost např. pronajímána, je i tento příjem v České republice zdaňován daní z příjmů¹⁴⁰).

Daň z nemovitostí navíc nerespektuje důchodovou situaci poplatníka. Základ daně se vypočítává z majetku, ale platí se z příjmů poplatníka. Může tak proto nastat situace, kdy poplatník není schopen daň platit (invalidi, nezletilé děti, které nemovitost zdědily, apod.). Domnívám se, že důvody neoblíbenosti této daně jsou rovněž psychologické. Poplatník musí zaplatit částku odpovídající dani z nemovitostí většinou najednou a přímo. Nemá přímý zdroj příjmu, ze kterého by se dala daň z nemovitostí odečíst a není ani skrytá v ceně, jak je tomu u daní nepřímých. V České republice je navíc částka, která plyne do rozpočtu obcí nevýznamná a náklady na její správu vysoké. Daň z nemovitostí je proto v poslední době předmětem častých diskusí o jejím zrušení.

Nelze popřít, že v případě daně z nemovitostí dochází k dvojímu zdanění, na druhou stranu, s dvojitým zdaněním se setkáváme i u jiných daní. (např. dividendy rozdělované ze zisku po zdanění daní z příjmů právnických osob podléhají srážkové dani, výrobky podléhající spotřebním daním jsou ještě poté zatíženy daní z přidané hodnoty, jejímž základem je cena včetně spotřební daně) a zrušení těchto daní není předmětem tak početných diskusí, jako je tomu u daně z nemovitostí. Proto se domnívám, že důvody neoblíbenosti této daně jsou spíše v její nesprávné koncepci.

Na podporu legitimacy této daně uvádějí někteří autoři tzv. princip prospěchu (užitku, ekvivalence).¹⁴¹ Je to princip, podle kterého poplatník přispívá v závislosti na užitku, který má z veřejných statků. Poplatník zaplacením daně z nemovitostí tedy přispívá na služby

¹⁴⁰ § 9 zákona č. 586/1992 Sb, zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴¹ Peková, J.: *Veřejné finance, úvod do problematiky*, Praha: ASPI, a.s., 2005, ISBN: 9788073573584.

poskytované státem, respektive územními jednotkami, jako jsou veřejné osvětlení, požární ochrana, policejní ochrana, propagace lokality apod. Stát také zaručuje ochranu vlastnictví a nedotknutelnost obydlí. Poplatník se tak podílí na financování služeb, které vedou k uspokojování jeho potřeb a zájmů. Ačkoliv jeden ze základních rysů daní je její neekvivalentnost (tj. poplatník nedostává od státu žádná plnění v poměru k zaplaceným daním), domnívám se, že v případě daně z nemovitostí, jakožto majetkové daně lze princip ekvivalence spatřovat. V této souvislosti se navíc domnívám, že občané by nevnímali daň z nemovitostí jako nespravedlnost, pokud by si byli tohoto principu vědomi, tj. pokud by věděli, kam jejich peníze zaplacené na dani z nemovitosti plynou. Proto by měl být kladen větší důraz na transparentnost hospodaření s těmito prostředky. V případě, že budou tyto prostředky investovány do infrastruktury a jiných veřejných služeb, budou tak nemovitosti na území obce vlastně zhodnocovány a pokud si vlastníci nemovitostí budou tohoto faktu vědomi, nebudou daň z nemovitostí považovat za nespravedlivou.

Ve prospěch oprávněnosti daně z nemovitostí svědčí i princip schopnosti daňové úhrady (platební schopnosti), který argumentuje zachováním společenské regulace. Od každého poplatníka se vyžaduje, aby přispěl na základě své schopnosti úhrady daně.

Co se týče nízké efektivity, resp. vysoké nákladovosti výběru daně z nemovitostí, považuji tento argument za podpůrný rovněž pro závěr, že by měl být zvýšen výnos této daně. Navíc se domnívám, že při argumentaci zastánců zrušení této daně, kteří se domnívají, že zrušením daně z nemovitostí stát ušetří nemalé prostředky na její výběr, a pokud současně dojde ke zvýšení jiných daní, nemusí dojít k výpadkům daňových příjmů, je opomíjena zásadní skutečnost, a to, že daň z nemovitostí je příjmem rozpočtů obcí a nikoliv státu.

Nízká výnosnost daně z nemovitostí je kromě konstrukce daňového základu způsobená i řadou osvobození. Příjmy obce jsou například snižovány rozsáhlými osvobozeními nemovitostí ve vlastnictví státu.¹⁴² Vzhledem ke skutečnosti, že z hlediska rozpočtového určení se jedná o příjem do místních rozpočtů, nepovažuji tuto koncepci za systematickou.

¹⁴² Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol.: *Optimalizace daňového systému ČR*, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2004, 220 s., ISBN 80-86861-05-8.

Za další a nejdůležitější argument pro zachování daně z nemovitostí považují fakt, že daň z nemovitostí plyne v České republice v souladu se zákonem o rozpočtovém určení daní do místních rozpočtů.¹⁴³ Domnívám se, že daň z nemovitostí je důležitý prvek soběstačnosti místních rozpočtů a představuje tak nenahraditelný a z hlediska rozpočtového určení daní i nejlegitimnější příjem do místních rozpočtů (zdaňuje zdroje jednoznačně lokalizované na území obce). Tento příjem doplňuje obecní rozpočet a dává zastupitelstvům k dispozici prostředky, o jejichž užití mohou samostatně rozhodovat (jedná se o prostředky bez účelového určení).

Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že daň z nemovitostí by jednoznačně neměla být zrušena. Kromě jiného bychom se tak odlišili od praxe ostatních států, neboť ve všech daňových systémech vyspělých zemí je daň z nemovitostí zachována. Otázkou nicméně zůstává, zda současná podoba právní úpravy daně z nemovitostí v České republice odpovídá našim podmínkám a principům zdaňování, na kterých by měla stát optimální daňová soustava, a to zejména principu spravedlnosti a efektivnosti.

5.5 Způsob stanovení daně

Pro správné nastavení daně z nemovitostí v České republice považuji za stěžejní zejména vyhovění požadavku spravedlnosti a efektivnosti této daně, vhodné vymezení předmětu daně, základu daně (a s tím související nastavení způsobu stanovení hodnoty majetku, ze kterého se daň vybírá).

Co se týče vymezení předmětu daně, neodchyluje se Česká republika od jiných právních úprav a obecně definuje předmět daně jako pozemky a stavby na území České republiky. Jiný pohled na daň z nemovitostí lze spatřovat v reformních snahách Spolkové republiky Německo o tzv. ekologickou daň z nemovitostí. Tato koncepce vychází ze skutečnosti, že množství půdy je neměnné a některé stavby nebo některé způsoby využití půdy mohou být

¹⁴³ §4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

pro krajinu znehodnocující. Směřuje ke zdanění spotřeby přírodních zdrojů – půdy a pozemků jakožto vzácného a obtížně obnovitelného zdroje.¹⁴⁴

Takové řešení by znamenalo úplné osvobození budov od daně z nemovitostí. Vedlo by to sice ke snížení nákladů na výběr daně z nemovitostí, ke zjednodušení způsobu stanovení základu daně (na základě výměry pozemku získané z katastru nemovitostí) a v dlouhodobějším horizontu rovněž k hospodárnějšímu využívání půdy a k opravám a rekonstrukcím existujících staveb, nicméně v tomto konceptu spatřuji výraznou nespravedlnost, kdy stejnou daň budou platit osoby se stejnou výměrou pozemku, přičemž u jedné osoby se bude jednat o nezastavěný pozemek a u druhé o pozemek se stavbou s mnohonásobně vyšší hodnotou než samotný pozemek. Vzhledem k uvedenému považuji stávající právní úpravu za adekvátnější řešení a pro podporu ekologických snah bych zvolila jiný politický nástroj.

Co se týče základu daně z nemovitostí, uplatňuje se v České republice historicky nejstarší systém jednotkové daně, který používá jako základ daně výměru nemovitostí v metrech čtverečních. I když se jedná o časově a finančně nejjednodušší systém, přikláním se k názoru, že je potřebné stanovování základu daně změnit, a to přechodem na modernější a ve vyspělých státech používanější metodu ad valorem.

Systém jednotkové daně nerespektuje hodnotu zdaňované nemovitosti, a neodpovídá tudíž dle mého názoru principu daňové spravedlnosti. Stejnou daň totiž odvede (když pomínu možnost obce zavést místní koeficient, což jak jsem výše popsala, využívá minimální procento obcí) vlastník zrekonstruovaného cihlového bytu v centru Prahy i vlastník obdobně velké nemovitosti v panelovém domě na okraji Prahy. Další nevýhodou tohoto systému je, že nezohledňuje působení inflace (lze ji zohlednit pouze změnou sazeb daně, což nepovažuji vzhledem k administrativní náročnosti za adekvátní řešení). S plynoucím časem tak podíl daně z nemovitostí v místních rozpočtech klesá. Modernější metoda ad valorem, kde základem daně je právě hodnota nemovitosti, tak nejen zohledňuje inflaci, ale i více naplňuje princip spravedlnosti.

¹⁴⁴ Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, ISBN 80-86920-00-3.

Přechodem na hodnotový princip by se rovněž zvýšil výnos daně z nemovitostí, což vzhledem k principu efektivnosti považuji také za nutnost. Přechod na hodnotový princip je rovněž jedno z doporučení OECD.

Existuje přitom několik variant, jak hodnotu nemovitosti stanovit. Jednou z možností je odvodit hodnotu z tržní ceny nemovitosti, což by ale vzhledem k nestabilitě cen staveb mohlo vést k vysokým nákladům na přeceňování. Další možností je obdobně jako v Německu, stanovit si způsob ocenění nemovitostí jednodušší metodou pouze pro účely daní, kdy by nebyla účast znalců potřebná a nutnost přecenění tak častá. Nicméně, jak je vidět na příkladu Německa, kde byly (i navzdory předpokladu šestileté frekvence přeceňování v zákoně o oceňování) nemovitosti naposledy oceněny v roce 1974, je i tato metoda poměrně nákladná a administrativně náročná. Rovněž v Belgii, kde hodnota nemovitosti vychází z nájemní hodnoty, tj. čistého ročního výnosu z majetku po odečtení nákladů na opravy a údržbu, je základ daně počítán z cen stanovených ke dni 1. 1. 1975. Aby katastrální hodnota odrážela reálnou cenu nemovitosti, je v Belgii každoročně vyhlášen přepočítací koeficient, což je dle mého názoru provizorní a nevyhovující řešení.

Při právní analýze způsobu stanovení základu daně v Belgii a Německu jsem dospěla k názoru, že stanovování hodnoty každé jednotlivé nemovitosti (jakoukoliv metodou) vede k nadměrným nákladům a administrativní náročnosti. V České republice bych proto navrhovala spíše stanovení základu daně na základě tzv. hromadného ocenění nemovitostí. V české právní úpravě daně z pozemků nacházíme náznaky této metody při stanovování základu daně z pozemků zemědělské půdy, z hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Základ daně se zde odvozuje od průměrné ceny půdy stanovené ve vyhlášce Ministerstva zemědělství ČR č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami zemědělských pozemků, ve znění pozdějších předpisů. Stanovení základu daně z průměrné ceny půdy a nikoliv ze skutečné ceny konkrétního zemědělského pozemku, má, jak výše uvádím, rovněž za následek jistou daňovou nespravedlnost. Daň z jednotlivého pozemku, kde je základem daně průměrná cena všech pozemků zemědělské půdy v celém katastrálním území se od daně z jednotlivého pozemku, u kterého by byla základem daně cena odvozená z konkrétní BPEJ liší. V konečném důsledku jsou tak vlastníci dražších pozemků, než je průměr, zvýhodněni, a naopak, pokud je cena konkrétního pozemku nižší než průměrná cena celého

katastrálního území, jsou někteří poplatníci znevýhodněni. I navzdory této skutečnosti se domnívám, že varianta hromadného ocenění nemovitostí je přijatelnější, neboť je efektivnější a vzhledem k jednoduššímu systému přecenění (a tedy k možnosti častějšího přeceňování) více odráží reálnou hodnotu nemovitosti. Daňová nespravedlnost způsobená průměrem cen nebo hromadným oceněním nemovitostí je tak dle mého názoru zanedbatelná oproti situaci, kdy základem daně je cena sice jednotlivě stanovená pro konkrétní nemovitost nicméně neaktualizovaná, a tudíž zcela neodpovídající reálné hodnotě nemovitosti.

Vzhledem k výše uvedenému bych proto jako základ daně navrhovala použít cenu odhadní, která by vycházela z cenových map dle jednotlivých katastrálních území (katastrální hodnota, jako úředně stanovená cena). Hodnotové mapy by mohla zpracovávat samotná obec (bez účasti znalců), jelikož má nejlepší znalost ohledně cen nemovitostí na svém území, čímž by se oceňování nemovitostí zbytečně neprodražilo.

Je otázkou, zda umožnit poplatníkům proti takto stanovené katastrální hodnotě nemovitosti se odvolat (např. na základě znaleckého posudku). Tato možnost je zmíněna např. ve výstupním materiálu expertní skupiny složené z nezávislých specialistů jmenovaných ministrem financí z července 2006, zabývajících se koncepcí zdanění příjmů a majetku v České republice, která navrhla, že by o odvolání mohl rozhodovat znalecký výbor sestavený ze zástupců obce a nezávislých znalců. Domnívám se však, že tato možnost by zvýšila náklady na správu daně a v konečném důsledku by nemusela zvýšit daňovou spravedlnost (poplatníci s dražšími nemovitostmi by využívali znaleckých posudků, zatímco ostatní nikoliv).

Základem daně z pozemků by mohla být cena pozemků v daném katastrálním území násobená počtem metrů čtverečných. U staveb bych navrhovala, aby základem daně byla odhadní cena nemovitostí v daném katastrálním území násobena užžitnou plochou nemovitosti, čímž by se zohlednila i případná plocha v podzemních podlažích.

Domnívám se, že výše uvedený způsob stanovení daně z nemovitostí je kompatibilní i s případnou změnou pojetí nemovitostí ve smyslu připravované rekonstrukce soukromého práva (viz kapitola 3.1.6). Výklad pojmu stavba by nicméně musel být pro účely zákona o dani z nemovitostí změněn, a to ve smyslu zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a

stavebním řádu (stavební zákon).¹⁴⁵ Uvedená změna interpretace pojmu stavby by zřejmě znamenala konec zdaňování zpevněných ploch sazbou daně z pozemku, což považuji za přínosné, neboť by to odstranilo nejednoznačnost právní úpravy, nepřiměřené nároky kladené na poplatníka, který musí sám posoudit skutečnost, zda se v konkrétním případě jedná o stavbu jako samostatnou věc nebo pouhou součástí pozemku a nakonec i prostor pro spekulace.

5.6 Působnost obcí

Jak sem již výše zmínila, novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů posílila pravomoc obcí v oblasti daně z nemovitostí. Obecně považuji tento krok směrem k zvýšení fiskálních pravomocí obcí za pozitivní, neboť proces fiskální decentralizace umožňuje územním samosprávám lépe se přizpůsobit místním podmínkám a přináší tak, i díky snazší kontrole politiků jejich voliči na místní úrovni, nepochybně určité ekonomické užítky.

Domnívám se proto, že vzhledem k rozpočtovému určení daně z nemovitostí by obce měly mít ještě větší možnost ovlivnit její výnos. Určováním části daní mohou obce zvýšit daňovou konkurenci, což je vždy zdravé. Někteří se rozhodnou daně nezvyšovat a mohou tak mnohé z obyvatel či investorů do své obce nalákat, jiní se mohou rozhodnout prostřednictvím vyšších daní (a následným přerozdělením) zajistit občanům vyšší komfort života. Zvýšení pravomocí obcí při stanovování sazeb je ostatně rovněž jedno z doporučení OECD.

Nicméně obce by neměly mít oprávnění stanovit sazby v jakékoliv výši jako např. v Německu. Vysokou míru autonomie obcí považuji obecně za pozitivní, domnívám se však, že z důvodů právní jistoty a legitimního očekávání je potřebné stanovit zákonný rámec, v němž se mohou místní samosprávy pohybovat (tj. stanovit rozmezí sazby daně, přičemž konkrétní výši stanoví na základě místních podmínek svým rozhodnutím obec).

¹⁴⁵) Stavbou se ve smyslu stavebního zákona rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

V některých oblastech by mohly mít obce možnost ovlivnit daní z nemovitostí chování obyvatel obce, např. uvalením vyšší daně na zchátralé nemovitosti nebo naopak snížit daně z nemovitostí s preferovaným způsobem vytápění. To, že se majitel nestará o svůj plevelem zarůstající pozemek nebo nechává stavbu chátrat, se totiž netýká jen jeho majetku, ale dopadá to na celkový stav obce. Měla by ho proto více motivovat k využití svého majetku.

Rovněž, jak jsem již uvedla výše, by se obce mohly podílet i na stanovení základu daně formou určení katastrální cenové mapy.

Z hlediska správy daní se naopak domnívám, že by bylo vhodné ponechat tuto působnost (i v případě větších pravomocí obcí v oblasti stanovení daně) současně soustavě územních finančních orgánů, neboť tyto jsou pro tuto činnost dostatečně personálně i technicky vybaveni. Přejít na správu daní na obce by znamenal vysoké náklady sám o sobě a domnívám se, že v případě menších obcí, by bylo vůbec obtížné zvládat soustavně tuto činnost vykonávat kvalifikovaným způsobem tak, aby byla současně zachována práva poplatníků ve stejné podobě, jak jsou upravena v daňovém řádu.

5.7 Integrace daně z nemovitostí do důchodových daní

I při spravedlivější konstrukci daně z nemovitostí, nelze ale popřít skutečnost, že každá nemovitost byla pořízená za příjem, který byl již jednou zdaněn. Placení daně z nemovitostí, tak bezpochyby je dalším zdaněním. Některé státy řeší tuto „nespravedlnost“ integrací majetkové daně do daně důchodové, což považuji za adekvátní řešení.

Podnikatelé a fyzické osoby s příjmy z pronájmu mají v České republice možnost uplatnit uhrazenou daň z nemovitostí jako daňově uznatelný náklad, čímž se diskutovaná duplicita zdanění odstraňuje. Pro ostatní poplatníky daně z příjmů bych viděla obdobné řešení, a sice v možnosti odečíst zaplacenou daň z nemovitostí užívaných pro bydlení a rekreaci ze základu daně z příjmu fyzických osob.

Prakticky by se výše uvedené, tj. možnost odečíst zaplacenou daň z nemovitostí všem fyzickým i právnickým osobám, dalo realizovat tím, že zaplacená daň z nemovitostí by byla daňově neuznatelným nákladem, nicméně v případě zaplacení by ji bylo možné odečíst od základu daně prostřednictvím nezdanitelné části základu daně (§ 15 zákona o daních z příjmů) resp. odčitatelné položky (§ 34 zákona o daních z příjmů).

Domnívám se, že kromě eliminace dvojího zdanění, by se tak sjednotila právní úpravu zdanění fyzických osob a odstranilo by se znevýhodnění poplatníků - fyzických osob nepodnikatelů, kteří nemovitost nepronajímají. Vzhledem ke skutečnosti, že tito poplatníci, stejně jako osoby s příjmy z podnikání nebo z pronájmu odvádějí státu daň z příjmů a zároveň hradí daň ze svých nemovitostí pořízených z těchto příjmů, nevidím pro tuto nerovnost odůvodnění.

6 ZÁVĚR

Ve své rigorózní práci se zabývám právní úpravou daně z nemovitostí, jejím vývojem v minulých letech a rovněž její současným a budoucím postavením v české daňové soustavě. Pro nastínění možných odlišností v právních úpravách daně z nemovitostí v jiných evropských státech a rovněž pro inspiraci v úvahách de lege ferenda o dani z nemovitostí v České republice jsem si zvolila právní úpravu v Německu a Belgii.

V rámci odborné i laické veřejnosti bývá často předmětem diskuzí, zda by daň z nemovitostí neměla být zcela zrušena. Zastánci zrušení této daně argumentují tím, že náklady na správu daně z nemovitostí jsou v poměru k výnosům z této daně velmi vysoké. Domnívám se, že tento argument je správný, nicméně před případným zrušením této daně je třeba zamyslet se nad tím, zda tento nepoměr nelze nějakým způsobem změnit, ať již zvýšením výnosů (např. zrušením některých osvobození, stanovením základu daně metodou ad valorem) nebo snížením nákladů na správu daně z nemovitostí.

Za důležitý argument pro zachování daně z nemovitostí považují fakt, že daň z nemovitostí plyne v České republice v souladu se zákonem o rozpočtovém určení daní jako jediná daň v celé výši do místních rozpočtů.

Rovněž se domnívám, že v době rostoucí globalizace, je tato daň důležitým stabilním příjmem do rozpočtu daného státu (resp. do místních rozpočtů) a její význam by se měl spíše zvyšovat. Nemovitosti totiž díky své nemobilitě neumožňují využívat mezinárodní daňové optimalizace (daňové ráje), což v dnešní době považuji za důležitý aspekt. Formou daně z nemovitostí lze navíc zdanit příjmy, které zdanění unikly. Majetkové daně patří rovněž mezi nejméně distorzní daňové příjmy a jsou méně cyklické.

V návaznosti na neoblíbenost této daně se domnívám, že občané by nevnímali daň z nemovitostí negativně, pokud by věděli, kam jejich peníze zaplacené na dani z nemovitosti obec investuje. Proto by měl být kladen větší důraz na transparentnost hospodaření s těmito prostředky. V případě, že budou tyto prostředky investovány do infrastruktury a jiných veřejných služeb, budou tak nemovitosti na území obce zhodnocovány a pokud si vlastníci nemovitostí budou tohoto faktu vědomi, nebudou daň z nemovitostí považovat za nespravedlivou.

Osobně jsem tedy názoru, že daň z nemovitostí je důležitou součástí české daňové soustavy a není potřeba ji rušit. Domnívám se ale, že je nezbytné stávající právní úpravu změnit, a to tak, aby byl posílen jak prvek spravedlnosti, tak prvek efektivnosti. Kvalitní zákonná úprava by dle mého názoru mohla vést ke zvýšení výnosů z této daně a současně ke zvýšení efektivity výběru této daně.

Právní úprava daně z nemovitostí nedoznala v České republice tak výrazných změn jako ostatní daně. Fiskální pravomoci obcí byly zásadně posíleny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Z hlediska procesu fiskální decentralizace v České republice byla tato změna pozitivním a po mnoha letech prvním krokem tímto směrem. Jednotlivým městům a obcím se tak zvýšila míra jejich samostatnosti a odpovědnosti za svá rozhodnutí. V této souvislosti proto navrhuji další zvýšení pravomocí obcí, a to zejména větší možnost obce ovlivnit výnos daně z nemovitostí, a to prostřednictvím stanovování sazeb daně a možnosti osvobodit některé stavby od daně z nemovitostí.

Obce by tak mohly skrze daň z nemovitosti pozitivně ovlivňovat ekonomickou aktivitu daňových poplatníků (např. zvýšením daně na zchátralé stavby či osvobozením od daně ekologických staveb). Výnosy z těchto daní by pak mohly obce investovat do infrastruktury, a tím opět pomáhat vlastníkům nemovitostí tyto nemovitosti zhodnocovat.

Nicméně se v této souvislosti domnívám, že obce by z důvodů principu právní jistoty a legitimního očekávání neměly mít oprávnění stanovit sazby daně v jakékoliv výši (jako např. v Německu), ale pohybovat se zákonném rámci.

Naopak, co se týče správy daní, doporučovala bych ponechat ji v rukou územních finančních orgánů, které jsou na rozdíl od obcí ke správě a výběru daní personálně i technicky vybaveni.

Ve své práci navrhuji změnit konstrukci daně, aby se přiblížila modernějším standardům, tj. aby základ daně byl stanoven ad valorem. Při použití metody ad valorem je ovšem třeba si uvědomit, že tato metoda je administrativně náročnější, a je proto důležité najít kompromisní řešení, aby byl dodržen princip ad valorem (což se např. v Německu či Belgii vzhledem k zastaralé katastrální hodnotě nedaří) a zároveň, aby se nezvýšily náklady na správu daně. V České republice proto navrhuji stanovení základu daně na základě tzv.

hromadného ocenění nemovitostí, které nevede k nadměrným nákladům a administrativní náročnosti. Jako základ daně navrhuji použít cenu odhadní, která by vycházela z cenových map dle jednotlivých katastrálních území, přičemž hodnotové mapy by mohla zpracovávat samotná obec (bez účasti znalců), která má lepší přehled o cenách nemovitostí na jejím území.

V návaznosti na připravovanou rekodifikaci soukromého práva se domnívám, že tento způsob stanovení základu daně je slučitelný i s případnou změnou pojetí nemovitostí. Navíc se domnívám, že navrácení k zásadě superficies solo cedit (v důsledku čehož se stavba považuje za součást pozemku) vyřeší výše popsanou problematiku plošných staveb, což by odstranilo nejednoznačnost právní úpravy a nepřiměřené nároky kladené na poplatníka, který musí v současné době sám posoudit skutečnost, zda se v konkrétním případě jedná o stavbu jako samostatnou věc nebo pouhou součást pozemku. Dále se v této souvislosti domnívám, že pokud nepřistoupíme na systém tzv. ekologické daně z nemovitosti (což jak výše zmiňuji, nedoporučuji), bude nutné změnit interpretaci pojmu stavba pro účely zákona o dani z nemovitostí, a to ve smyslu stavebního zákona.

Na závěr se ve své rigorózní práci dotýkám možnosti alespoň částečné integrace daně z nemovitosti do daně z příjmů, tak jak to např. v belgické legislativě. Belgická úprava je dle mého názoru zbytečně složitá, navrhla bych proto jen umožnit odečíst daň z nemovitostí i poplatníkům, kteří nemají příjmy ze samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu. Prakticky navrhuji výše uvedené realizovat prostřednictvím odčitatelných položek. Zaplacená daň z nemovitostí by tak byla daňově neuznatelným nákladem, nicméně v případě zaplacení by ji bylo možné odečíst od základu daně, a to prostřednictvím nezdanitelné části základu daně (§ 15 zákona o daních z příjmů) resp. odčitatelné položky (§ 34 zákona o daních z příjmů).

Domnívám se, že tato integrace do daně z příjmů by vedla kromě částečné eliminace dvojího zdanění rovněž k sjednocení podmínek pro všechny poplatníky a tudíž k odstranění znevýhodnění - fyzických osob nepodnikatelů, kteří nemovitost nepronajímají, nicméně daň z příjmů státu odvádějí a daň z nemovitostí platí stejně jako osoby s příjmy z podnikání nebo z pronájmu.

7 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: *Finanční právo*, 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-801-6

Bučková A., Oehm P.: *Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim*. Praha : C. H. Beck, 2002. 213 s. ISBN 80-7179-670-0

Dvořák, Tomáš: Poznámky ke společným částem domu, *Právní fórum*, 12/2008

Dvořák T.: *Vlastnictví bytů a nebytových prostor*, Praha, Aspi, a.s., 2007, ISBN: 978-80-7357-280-8

Grůň, L.: *Finanční právo a jeho instituty*, 2. vydání, Linde Praha, a.s., 2006, ISBN: 80-7201-620-2

Holmesová, A.: Novela zákona o dani z nemovitostí, *Finanční, daňový a účetní bulletin*, II/2000

Holmesová, A.: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve světle novely provedené zákonem č 492/2000 Sb., *Finanční, daňový a účetní bulletin*, I/2001

Janků M.: *Nemovitosti*, Brno: *Computer Press, a.s.*, 2006

Klestil, J.: *Daně a právo v praxi*, Daň z nemovitostí v roce 2008, LC699

Klokočka, V; Wagnerová, E.: *Ústavy států Evropské unie*, Linde 1997, Praha, ISBN: 80-7201-466-8

Knappová, M., Švestka, J. a kolektiv: *Občanské právo hmotné 1*, ASPI 2002, ISBN 80-86395-28-6

Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*, Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, 879 s., ISBN 978-80-7263-528-3

Koutná, A.: *Daň z převodu nemovitosti*, In: Kolektiv autorů, *Daně 2005*, Praha: ASPI, 2005, 1012 s., ISBN 80-7357-079-3

Koutná, A.: *Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*, Praha: Aspi, 2004, ISBN: 80-7357-001-7

Kuba, Bohumil: Podlahová plocha jednotky - součást prohlášení vlastníka budovy, *Právní rádce* č. 2/2005

Kuba, Bohumil.: Je daň ze zemědělských pozemků spravedlivá?, *Daně a právo v praxi*, č. 1/2005

Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol.: *Optimalizace daňového systému ČR*, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2004, 220 s., ISBN 80-86861-05-8

Kubátová, K.: *Daňová teorie a politika*, 3. přepracované vydání, Praha: ASPI Publishing, 2003, 280 s., ISBN 80-7357-205-2

Kubátová, K.: *Daňová teorie, Úvod do problematiky*, 1. vyd. Praha : ASPI, 2005. 112 s, ISBN 80-7357-092-0.

Láchová, L.: *Daňové systémy v globálním světě*, 1. vydání, Praha: ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-320-1

Marková, H.: *Finance obcí, měst a krajů*, Praha: Orac, 2000, s. 82, ISBN: 80-86199-23-1

Marková, H.: *Daň z nemovitostí*, In: Kolektivní daňový receptář, I. vydání, Praha: LexisNexis, 2004, 574 s., ISBN 80-86-199-64-9

Marková, H., Boháč, R.: *Rozpočtové právo*, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 264, ISBN 978-80-7179-551-3

Marková, H.: *Daňové zákony 2009*, Grada Publishing, 2009, 216 s. ISBS 978-80-247-2803-2

OECD Policy Brief, Economic Survey of the Czech Republic, April 2010, OECD, [cit. 2011-07-16], dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/6/24/44905613.pdf>>

Peková, J.: *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*, 1. vydání, Praha: Codex Bohemia, 1997, 158 s., ISBN 80-859-6341-8

Peková, J.: *Veřejné finance, úvod do problematiky*, Praha: ASPI, a.s., 2005, ISBN: 9788073573584

Peková, J. a kol.: *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*, Praha: ASPI, a.s., 2005, 2. přepracované vydání, s. 556, ISBN 80-7357-052-1

Skála, M.: Plošné stavby a daň z nemovitostí, *Bulletin KDPČR*, č. 2005/3

Prudký, P., Lošťák, M.: *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, 11. vydání. Olomouc: ANAG, 2009, 271 s., ISBN 978-80-7263-515-3

Radvan, M.: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související: komentář*, 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, ISBN 80-7179-478-3

Radvan, M.: *Zdanění majetku v Evropě*, 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 400s., ISBN 978-80-7179-563-6

Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, 1. vydání, Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2005, ISBN 80-86920-00-3

Skála, M.: *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*, Sagit, 1. vydání, 1999, ISBN: 8072081217

Slezská univerzita v Opavě, Sborník referátů z mezinárodní vědecké konference "Účetnictví a daně ve třetím tisíciletí", ISBN: 80-7248-326-9

Škoda, E.: Zdaňování stavebních pozemků, *Daňová a hospodářská kartotéka*, č. 17/1998

Teklá, A.: Daň z nemovitostí v roce 2005, *Praktický poradce v daňových otázkách*, č. 3/2005

Teklá, A.: Daň z nemovitostí u rekreačního domku může být několikanásobně vyšší než u domku k trvalému bydlení, *Daně a právo v praxi*, 2002

Vybíhal, V.: *Zdanění majetku*, Grada Publishing, 1. vydání, 1997, ISBN: 80-7169-371-5

8 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

8.1 Seznam tabulek

Tabulka 1 Podíl majetkových daní na HDP.....	23
Tabulka 2 Podíl majetkových daní na zdanění	23
Tabulka 3 Aplikace průměrné ceny půdy	36
Tabulka 4 Koeficienty	41
Tabulka 5 Koeficienty	52
Tabulka 6 Průměrná sazba daně v německých zemích.....	79
Tabulka 7 Přehled zdanění nájemní hodnoty nemovitosti v západní Evropě (2010)	83
Tabulka 8 Výpočet dílčího základu daně z příjmu z nemovitého majetku v závislosti na použití majetku	88
Tabulka 9 Ukázka lokálních přírážek daně z nemovitosti v Belgii	91

8.2 Seznam obrázků

Obrázek 1 Využití koeficientů daně z nemovitostí.....	27
Obrázek 2 Výpočet daně z nemovitostí v Německu.....	80
Obrázek 3 Výpočet daně z příjmu fyzických osob v Belgii	88
Obrázek 4 Výpočet daně z nemovitostí v Belgii	91

ABSTRAKT

Cílem mé práce je analyzovat právní úpravu daně z nemovitostí v České republice, zhodnotit současný právní stav a navrhnout případné změny do budoucna.

Důvodem mé analýzy je rozpornost názorů, diskutabilita a zejména potřeba změny právní úpravy této daně.

Rigorózní práci jsem rozdělila do pěti kapitol. V první kapitole se zabývám obecnou charakteristikou daní, tříděním daní a postavením daně z nemovitostí v daňové soustavě České republiky.

V druhé kapitole se zabývám vlastní právní úpravou daně z nemovitostí. V úvodu kapitoly se věnuji pojmům, které považuji vzhledem k tématice za nezbytné vyložit. Dále popisují konstrukci daně z pozemků a daně ze staveb. Zvláštní pozornost věnuji problematice plošných staveb, a to v návaznosti na judikaturu, připravovanou novelu zákona o dani z nemovitostí a rovněž připravovanou rekonstrukci soukromého práva. V závěru této kapitoly se zabývám i vztahem daně z nemovitosti a správou daní.

Při hodnocení současného právního stavu a navrhování případných změn v budoucnu, jsem se inspirovala právní úpravou zdaňování vlastnictví k nemovitostem v Německu a Belgii, což je předmětem třetí a čtvrté kapitoly.

Pátá, stěžejní kapitola rigorózní práce, obsahuje mé úvahy *de lege ferenda* o dani z nemovitostí. Zabývá se důvody existence této daně, návrhy na změnu její konstrukce, a pravomocemi obcí.

V závěru své práce shrnuji výsledky mého bádání, hodnotím právní úpravu daně z nemovitostí a předkládám vlastní názory na vhodné změny v úpravě daně z nemovitostí i v jejich legislativní úpravě do budoucna.

SUMMARY

The purpose of my thesis is to analyse the regulation of real estate tax in the Czech Republic, to assess the current legal situation and to suggest possible future changes.

The reason for my research is the contradictory opinion on this tax, its disputability and the necessity of change of the respective tax legislation.

The thesis is composed of five chapters. Chapter one is introductory and deals with the general characteristics of taxes, sorting taxes and the tax system of the Czech Republic.

Chapter Two examines relevant Czech legislation regarding the real estate tax. Particular attention is paid to the issue of surface constructions, in relation to the judicature, amendment to the real estate tax act and also to the upcoming recodification of private law. At the end of the chapter is also dealt with the relationship of real estate taxes and tax administration.

When evaluating the current legal situation and suggesting possible changes in the future, I was inspired by the taxation of the real estate in Germany and Belgium, which is the subject of the third and fourth chapters.

Fifth, a fundamental chapter of the thesis contains my reflections *de lege ferenda* on real estate tax. It deals with the reasons for the existence of this tax, suggestions to change its structure and powers of municipalities.

At the end of the thesis I summarize the results of my research, assess the regulation of the real estate tax and recommend changes to be made in legislation.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z nemovitostí, plošné stavby, Belgie, Německo

KEYWORDS

real estate tax, surface construction, Belgium, Germany