

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Michal Horochovský

Postavení daně z nemovitostí v daňovém systému ČR

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra: Finančního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 30. 6. 2013

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

V Praze dne 30. 6. 2013

Podpis

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval paní Prof. JUDr. Haně Markové, CSc. za profesionální vedení diplomové práce a za její podnětné rady, jimiž mi pomohla s jejím dokončením. Dále bych chtěl vyjádřit svou vděčnost všem, kteří mě jak při psaní této práce, tak v celém studiu podporovali, motivovali, či jinak rozvíjeli mé poznání.

Obsah

ÚVOD.....	6
1. OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DANÍ	8
1.1. Vymezení pojmu daň	8
1.2. Druhy daní.....	10
1.3. Základní prvky právní konstrukce daně.....	10
2. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ V PRÁVNÍM ŘÁDU ČR.....	12
2.1. Správa daně z nemovitostí	13
2.2. Předmět daně z nemovitostí	14
2.2.1. Předmět daně z pozemků	15
2.2.2. Předmět daně ze staveb.....	17
2.3. Poplatníci daně z nemovitostí	20
2.3.1. Poplatníci daně z pozemků	21
2.3.2. Poplatníci daně ze staveb.....	25
2.4. Osvobození od daně z nemovitostí	26
2.4.1. Osvobození od daně z pozemků	28
2.4.2. Osvobození od daně ze staveb	31
2.5. Základ daně z nemovitostí	35
2.5.1. Základ daně z pozemků	35
2.5.2. Základ daně ze staveb	36
2.6. Sazba daně z nemovitostí	37
2.6.1. Sazba daně z pozemků.....	38
2.6.2. Sazba daně ze staveb.....	39
3. VLIV OBCÍ NA VÝŠI DANĚ Z NEMOVITOSTÍ	42
3.1. Místní koeficient	45
3.2. Polohová renta.....	47
3.3. Obecní koeficient	48
4. PŘECHOD KE ZDANĚNÍ NEMOVITOSTÍ AD VALOREM V ČESKÉ REPUBLICI.....	51
4.1. Argumenty pro zavedení zdanění nemovitostí ad valorem.....	54
4.2. Argumenty proti zavedení zdanění nemovitostí ad valorem.....	55
ZÁVĚR	57

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	59
SEZNAM JUDIKATURY	64
POUŽITÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY	62
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	64
ABSTRAKT	66
SUMMARY	67

ÚVOD

Předmětem této práce je daň z nemovitostí, jakožto nejvýznamnější majetková daň na území České republiky. Výsledkem, který si touto prací kladu dosáhnout, by mělo být pojednání, které prozkoumá teoretická východiska daně, její zakotvení v právním řádu České republiky, možné budoucí změny v celkové koncepci daně *de lege ferenda*, podněty k zefektivnění výběru daně a v neposlední řadě různé obtíže a spory, které souvisejí s aplikací zákona o dani z nemovitostí, a které se objevují v praktickém životě se zohledněním rozhodovací praxe soudů.

Především se zaměřím na zhodnocení aktuálně platného právního stavu týkajícího se daně z nemovitostí, tedy především zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, kdy přiblížím vývoj vybraných nebo podstatných ustanovení zákona v čase a zaměřím se na některé jeho novelizace. Průběžně k jednotlivým ustanovením zákona představím navrhovanou novelu zákona připravenou ve světle nabytí účinnosti nového občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník v platném znění), oba předpisy by měly nabýt účinnosti již k 1. 1. 2014.

V další části bych se rád zaobíral uvažovanou, mnohokrát skloňovanou a částečně obávanou změnou koncepce daně z nemovitostí v České republice, a to přechodu na zdanění nemovitostí podle hodnoty nemovitosti (*ad valorem*), jak je to typické ve vyspělejších státech světa. S plánovanou transformací ovšem souvisí mnoho otázek. Zdanění *ad valorem* má teoreticky přinášet spravedlivější stanovení daně napříč celou společností, jak ovšem ukazují některé zahraniční úpravy, optimalizace daně z nemovitostí jako spravedlivé daně je komplikovanou a často ne zcela podle představ fungující záležitostí, která sebou nese problémy týkající se např. nastavení pravomocí obcí a jiných orgánů, způsobu přechodu a zohlednění výnosů daně a nákladů na její správu. Vzhledem k výše uvedenému není překvapivé, že se o zavedení zdanění *ad valorem* mezi politickou a odbornou veřejností již dlouho diskutuje, aniž by však dosud byla tato změna navržena parlamentu k projednání, natož k přijetí.

Dále se zmíním i o tom, jaké jsou pravomoci obcí k úpravě daně z nemovitostí dle současně platné právní úpravy, jak by tyto pravomoci měly být vymezeny *de lege*

ferenda, a v jakém vztahu se daň z nemovitostí, jakožto místní daň, projevuje na autonomii místní samosprávy.

V závěru provedu shrnutí zkoumané problematiky s důrazem na některé klíčové oblasti, kterým by měla být věnována adekvátní pozornost a zaměřím se na budoucí směřování daně, stejně jako na její zakotvení ve společnosti.

V případech, kdy v textu zmiňuji právní předpisy, či jinak rozebírám nebo uvádím právní úpravu, je tím odkazováno na českou právní úpravu, pokud není výslovně stanoveno něco jiného.

Diplomová práce vychází z právního stavu účinného ke dni 30. června 2013.

1. OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DANÍ

1.1. Vymezení pojmu daň

Podíváme-li se na obecný výklad pojmu daně, pak ji můžeme označit jako příspěvek jednotlivce společnosti, jenž je hromadně vybírán ve prospěch státu za tím účelem, aby stát zajišťoval služby a potřeby,¹ které si jednotlivec není schopen opatřit sám, nebo u kterých je efektivnější jejich zajišťování ve větším celku, anebo u kterých se jedná o vyjádření solidarity s jinými (potřebnými). Různé takové příspěvky ve prospěch určité větší skupiny (zřízení) byly vybírány již od starověku, avšak daně v dnešním smyslu byly konstruovány a uplatňovány až od 18. století.

V ideálním světě by obecným principem na jedné straně měl být zájem každého jednotlivce na poctivé, správné a včasné úhradě daňové povinnosti a oproti tomu na straně druhé transparentně a efektivně fungující správa státu plnící požadované funkce a potřeby.² Ovšem v ideálním světě nežijeme, a tak vidíme, že ve společnosti se projevují naprosto opačné tendence. Správa státu je vesměs neefektivní a netransparentní a poplatníci daně se úpěnlivě snaží „optimalizovat“ (snížit) svou daňovou povinnost, či se jí úplně vyhnout. Tyto jevy spolu samozřejmě často souvisejí, ale přitom nelze jednoduše vymežit jejich kauzalitu, abychom je mohli odstranit. Mám za to, že v naší společnosti v tom velkou roli hraje především pozůstatek jakéhosi „socialistického“ myšlení a chování lidí vůči veřejným statkům, přílišné daňové zatížení, netransparentní hospodaření státu, neefektivní fungování státu a jeho organizací, nevhodné nakládání s veřejnými prostředky, a s tím vším související vyšší míra korupce.

Bylo by zajímavou sociologickou studií, zda by snaha státu poukázat na to, jaká „protiplnění“ daňoví poplatníci získávají od státu, nepřispěla k disciplinovanějšímu chování poplatníků daně a v tom důsledku k úspěšnějšímu výběru daní, který by mohl vést k poklesu daňové zátěže. Dle mého názoru dnes ve společnosti existuje velká

¹ Vzhledem k tomu, že takovéto potřeby či služby mohou být zajišťovány i subjekty odlišnými od státu, hovoříme zde o jejich zajišťování a nikoliv o jejich poskytování, subjekty odlišné od státu je mohou zajišťovat pouze na základě delegace státem.

² Daň je velmi často chápána jako omezení vlastnického práva. Tento náhled je ovšem třeba odmítnout minimálně jako pohled jednostranný, který opomíjí vnímat daň jako příspěvek jednotlivce společnosti, tedy jako společný zájem společnosti a ve výsledku i samotného poplatníka.

propast mezi vnímáním soukromého a veřejného vlastnictví a většina lidí si neuvědomuje, že přispívat společnosti na úhradu jejich potřeb, je v zájmu jich samotných, když i oni za to zprostředkovaně a vzdáleně dostávají jakési „protiplnění“, ačkoliv takové plnění samozřejmě není ekvivalentně propojeno s jejich daňovou povinností.

Přistoupíme-li k vymezení pojmu „daň“ tak, jak se jím zabývá odborná literatura,³ musíme se především zaměřit na definiční znaky daně, které jsou pro ni charakteristické. V první řadě se jedná o uplatnění zásady zákonnosti, kdy v demokratickém právním státě musí být jakákoliv povinnost uložena pouze na základě zákona a v jeho mezích, to samozřejmě platí i pro povinnost platit daně.⁴ Tato povinnost je přímo stanovena v Listině základních práv a svobod.⁵ Při placení daní se tedy nejedná o dobrovolné či dobročinné plnění daňového subjektu. Další důležitou charakteristikou daně je její neúčelovost, daňový subjekt není oprávněn stanovit účel, pro který daň uhradí. Daně jsou příjmem státního rozpočtu, a jak s těmito prostředky bude naloženo, je vymezeno právními předpisy (mandatorní výdaje státu), nebo je to předmětem politického rozhodování státních představitelů. Daň je také plněním neekvivalentním, daňovému subjektu za ní není poskytováno odpovídající protiplnění a ani nemá nárok takové protiplnění požadovat, na rozdíl od poplatků, které jsou, jak vyplývá z jejich povahy, účelové. Posledním definičním znakem daně je její nenávratnost, když uhrazenou daň již poplatník nemůže požadovat zpět.

Z výše uvedeného vyplývá poměrně elegantní definice. Daně jsou neúčelová, nenávratná a neekvivalentní povinná peněžitá plnění ukládaná na základě zákona státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, která jsou příjmem veřejných rozpočtů.

³ Např. BOHÁČ, R. *Pojem daň v daňových zákonech*. Sborník z konference Dny práva 2011. Brno: Masarykova Univerzita 2012, s. 11-31. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s.; BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnícké učebnice.

⁴ Při výkladu Listiny je pak nadbytečným její ustanovení, které v čl. 11 odst. 5 stanoví, že „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ V této souvislosti tomuto ustanovení nelze upřít jen jistý proklamační charakter bez přímých právních důsledků.

⁵ Zákon č. 23/1991 Sb., kterým se uvozuje Listina základních práv a svobod jako ústavní zákon Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky, Listina byla následně vyhlášena usnesením předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

Pojem daně pro své účely vymezuje taktéž daňový řád,⁶ a to následovně:
„Daní se pro účely tohoto zákona 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.“*

A daň dále dle pojetí daňového řádu zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

1.2. Druhy daní

Daně v rámci daňové soustavy⁷ můžeme pro přehlednost a určité uspořádání na základě jejich vlastností dělit na daně přímé a nepřímé podle toho, který subjekt (poplatník viz dále) státu daň přímo odvádí. Nepřímé daně dělíme na všeobecné (DPH) a selektivní (spotřební a energetické daně). Přímé daně se dělí na daně důchodového typu (daň z příjmu) a na daně majetkového typu. Daně majetkového typu dále rozdělujeme na daně z majetku „v pohybu“ - převodní daně (dědická, darovací, z převodu nemovitostí), a na daně z majetku „v klidu“ (silniční daň, daň z nemovitostí).

Jak můžeme dovodit z výše uvedeného, tak daň z nemovitostí řadíme mezi přímé daně majetkového typu, a to daně z majetku „v klidu“, kdy je zdaněno samotné vlastnictví určité věci, ne její převod či přechod. Daň z nemovitostí je typickou majetkovou daní a daňová povinnost je vázána na vlastnictví nemovitého majetku.

1.3. Základní prvky právní konstrukce daně

Právní konstrukci daně tvoří její jednotlivé základní prvky, kterými jsou subjekty daně, předmět daně, daňový základ, daňová sazba a splatnost daně.⁸

Daňovými subjekty jsou daňový poplatník, daňový plátce a daňový ručitel. Daňovým poplatníkem se rozumí osoba, která je přímo podrobena dani. Daňovým plátcem je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň

⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷ Daňovou soustavou se rozumí souhrn daní ukládaných v jednom státě.

⁸ Blíže viz BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s., s. 159.

vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.⁹ Na druhé straně jako zástupce státu hájící jeho zájmy stojí správce daně.

Předmětem daně (objektem daně) je hospodářská skutečnost (právní skutečnost vedoucí ke vzniku právního vztahu), na jejímž základě může poplatníkovi vzniknout daňová povinnost.¹⁰ V případě daně z nemovitostí je ve většině případů takovou skutečností vlastnické právo, či jiný vztah k nemovité věci.

Základ daně představuje jakousi konkretizaci objektu zdanění, rozumí se jím v penězích, či jinak vymezený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje.¹¹ Z pohledu platné právní úpravy se u daně z nemovitostí nejčastěji objevuje základ daně stanovený jako výměra v metrech čtverečných.

Daňovou sazbou se rozumí měřítko, kterým se na základě určitého vztahu k základu daně stanoví výsledná daň. Tato sazba může být pevná, nebo poměrná.¹² V zákoně o dani z nemovitostí můžeme nalézt obě možnosti, tak např. u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů je sazba daně stanovena jako poměrná - procentuálně určená, zatímco u všech staveb je určena jako pevná - v Kč za metr čtverečný.

Splatnost daně je z pohledu poplatníka daně zřejmě nejzřetelnějším daňovým prvkem. Splatností daně je stanovena doba, kdy má nastat splnění daňové povinnosti, ta je většinou stanovena k určitému dni, nebo určitou lhůtou. Splatnost daně může být stanovena jednorázově, v zálohách nebo ve splátkách.¹³

Daňové zákony mohou obsahovat i další prvky právní konstrukce daně, jakými jsou např. osvobození od daně, zvýšení či snížení daňového základu, nezdanitelné minimum, minimální daň, apod. Vzhledem k tomu, že většina těchto prvků se k dani z nemovitostí přímo nevztahuje, není jejich podrobnější rozbor předmětem této práce, nebo jsou výjimečně zmíněny v souvisejících kapitolách (osvobození od daně).

⁹ Pojem poplatník i pojem plátce byl dříve vymezen zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Současný daňový řád již tyto pojmy neupravuje.

¹⁰ Blíže viz BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s., s. 160.

¹¹ Tamtéž.

¹² Tamtéž.

¹³ Tamtéž.

2. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ V PRÁVNÍM ŘÁDU ČR

Jak již bylo uvedeno výše, daň z nemovitostí je přímou daní majetkového typu, přičemž se k ní vztahují všechny prvky právní konstrukce daně. V České republice je daň z nemovitostí upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí¹⁴ ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), jež nabyl účinnosti ke dni 1. ledna 1993. Zákon o dani z nemovitostí rozlišuje a samostatně upravuje daň z pozemků a daň ze staveb, přičemž stanovuje odlišnou konstrukci těchto daní (viz dále). Jak ovšem uvádí Radvan,¹⁵ v zákoně de facto nalezneme upraveny čtyři různé daně, mimo výše uvedených se ještě jedná o daň z jednotek¹⁶ (bytů) a daň ze samostatných nebytových prostor, jež jsou podřazeny pod daň ze staveb. Právní úprava v navrhované novele tento nepoměr částečně odstraňuje, to když výslovně stanoví vedle daně z pozemků i daň ze staveb a jednotek.

Obecně je třeba k úpravě daně z nemovitostí dále poznamenat, že v důsledku blížící se účinnosti (od 1. 1. 2014) zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník v platném znění (dále jen „nový občanský zákoník“), a s ním související celkové rekonstrukce soukromého práva, jakož i v souvislosti s realizací I. fáze jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů,¹⁷ připravilo Ministerstvo financí významnou novelu¹⁸ zákona o dani z nemovitostí, která mj. přináší změnu názvu zákona o dani z nemovitostí na „Zákon o dani z nemovitých věcí“, a to se záměrem uvedení do souladu s terminologií nového občanského zákoníku, jenž už pojem „nemovitost“ neužívá.

¹⁴ Zákon byl přijat Českou národní radou dne 4. května 1992.

¹⁵ RADVAN, Michal. *Místní daně*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 243 s., s. 167.

¹⁶ Jednotku vymezuje nový občanský zákoník v ust. § 1159 následovně: „*Jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá.*“

¹⁷ Jde o vytvoření nové soustavy orgánů státní správy, která bude integrovat funkce výběru příjmů veřejných rozpočtů, všech daní, cel a sociálního a zdravotního pojištění, na jeden účet, aby poplatník a plátec měl v podstatě jednoho partnera, vůči kterému si bude splňovat veškeré svoje registrační povinnosti, platit všechny odvody, bude kontrolován jenom z jednoho místa.

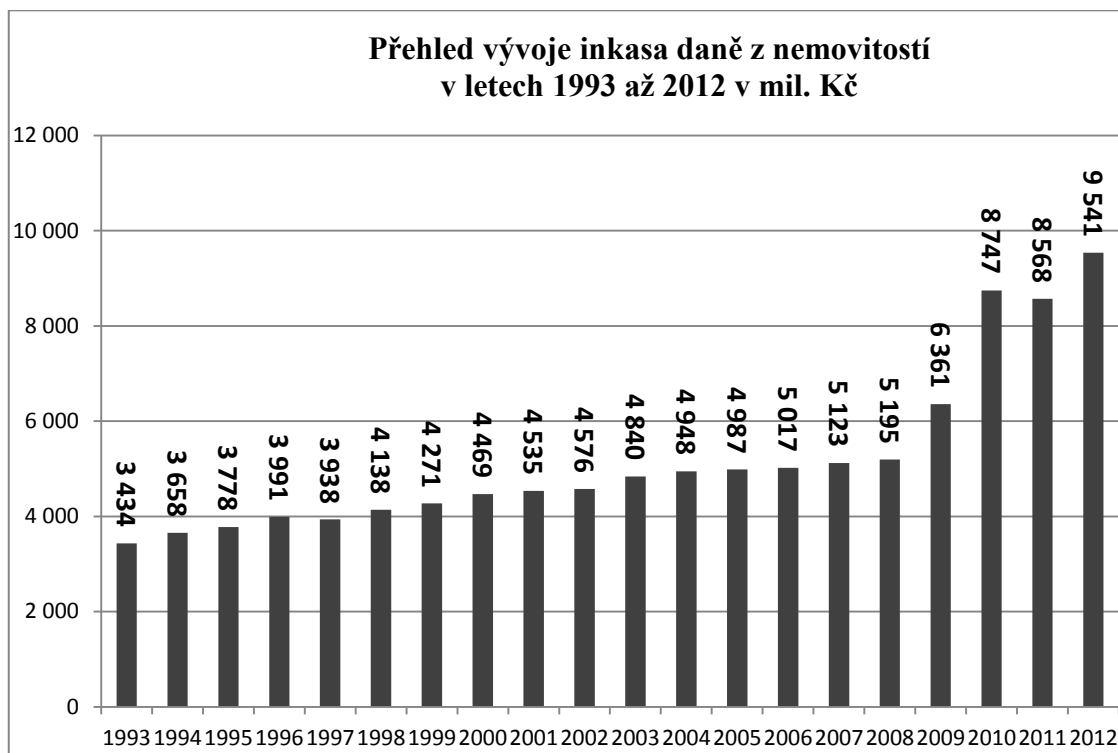
Podrobněji viz <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2013/diskuze-zakon-verejne-pojistne-12577-12577>

¹⁸ Sněmovní tisk č. 1004/0 dne 24. 4. 2013.

2.1. Správa daně z nemovitostí

Pro vytvoření představy o tom, jaké místo zaujímá daň z nemovitostí v daňové soustavě ČR a v jaké výši se pohybuje inkaso této daně, je zde zařazen následující graf, který zobrazuje vývoj celkového inkasa daně v jednotlivých letech.

Graf 1: Přehled vývoje inkasa daně z nemovitostí v letech 1993 až 2012 v mil. Kč



Zdroj: Ministerstvo financí, Daňový portál finanční správy České republiky

Daň z nemovitostí je výlučným příjmem obcí,¹⁹ ale přitom správa daně je zajišťována státem prostřednictvím finančních úřadů. V této souvislosti se velmi často objevují úvahy a návrhy,²⁰ že by mělo dojít k odstranění tohoto nepoměru a správu daně by měly vykonávat samotné obce. Proti tomu se někdy objevuje argument, že jsou tyto náklady státu vyváženy tím, že většina nemovitostí ve vlastnictví státu je od daně z nemovitostí osvobozena, což je nanejvýš logické řešení s ohledem na to, aby

¹⁹ Srov. ust. § 4, odst. 1 a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Např. DOKTOR, Michal. Seminář: Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit? Praha, 18. 2. 2010.

nedocházelo k neúčelnému přelévání finančních prostředků mezi veřejnými entitami za vynakládání zbytečných transakčních nákladů. V případě, kdy budeme považovat osvobození nemovitostí ve vlastnictví státu jako jisté protiplnění, pak je na místě se zamyslet nad tím, zda by stát neměl obcím poskytovat nějakou jinou náhradu, např. paušální částku stanovenou jako procentuální část výnosu některé ze sdílených daní. V akademické rovině se můžeme dále ptát, v jaké míře je stát oprávněn stanovovat právními předpisy pravidla hry tím, že osvobodí své nemovitosti od daně, což mu z pozice zákonodárce jistě přísluší, avšak na druhé straně je limitován právem obcí na samosprávu²¹, jež v sobě implikuje i právo na přiměřené finanční zajištění, aby samospráva fakticky mohla fungovat.

Objevují se také názory,²² že daň z nemovitostí, by se měla stát daní sdílenou a příjemcem jejich výnosů by se vedle obcí měli stát i kraje. Dle mého názoru jsou tyto návrhy neopodstatněné, nadbytečně komplikují daňový systém a mohou vést ke zvýšeným nákladům na správu daně. Naopak v souladu s daňovou decentralizací a vzhledem ke skutečnosti, že obec je ta nejnižší jednotka státu, na jejímž území se nacházejí zdaňované nemovitosti, a tím pádem k nim má obec nejbližší vztah, lze doporučit zachování současného stavu, kdy výnosy daně jsou výlučným příjmem obce.

2.2. Předmět daně z nemovitostí

Jak již vyplývá z názvu samotné daně, předmětem daně z nemovitostí vždy musí být nějaká nemovitá věc, přitom judikatura i nauka daňového práva se shoduje na tom, že se jedná o nemovitou věc ve smyslu občanského zákoníku.²³ Stávající občanský zákoník pojem „věc“ nijak nedefinuje, pouze v ust. § 119 dělí věci na movité a nemovité, přičemž nemovitosti definuje jako pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.

Podle nového občanského zákoníku se „věcí“ v právním smyslu rozumí vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.²⁴ Definice věci nemovité je v novém

²¹ Srov. ust. čl. 100 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

²² DOKTOR, Michal. Seminář: Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit? Praha, 18. 2. 2010.

²³ Např. Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 529/05-1: „Sama skutečnost, že bylo na stavbu vydáno kolaudační rozhodnutí, proto není dostačující k závěru, že se jedná o stavbu, která je předmětem daně ze staveb. Vždy je zapotřebí též zkoumat, zda se jedná o nemovitou stavbu ve smyslu občanskoprávním.“

²⁴ Srov. ust. § 489 nového občanského zákoníku.

občanském kodexu, na rozdíl od stávajícího zákoníku, vymezena širěji, a to konkrétně v ust. § 498 následovně: „*Nemovitě věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*“

Jak plyne z výše uvedeného, nemovitou věcí (pokud tak nestanoví zákon) již dále nebudou stavby, které se stávají součástí pozemku, avšak s výjimkou podzemních staveb se samostatným účelovým určením (metro, vinný sklep, studna, podzemní vedení). Děje se tak na základě skutečnosti, že nový občanský zákoník opětovně do českého právního řádu zavádí zásadu, že stavba je součástí pozemku (*superficies solo cedit*), a tudíž nemůže být samostatnou nemovitou věcí. S ohledem na respektování dosavadního faktického stavu vlastnického práva u staveb a pozemků, kdy jsou v mnoha případech vlastník pozemku a vlastník stavby osoby od sebe odlišné, bylo v novém občanském zákoníku přistoupeno k aplikaci superficiální zásady jen tam, kde jsou stavba i pozemek ve vlastnictví jedné osoby ke dni předcházejícímu den nabytí účinnosti nového občanského zákoníku, tedy ke dni 31. 12. 2013. U ostatních pozemků a staveb zůstává do doby, než se tyto nemovitosti stanou vlastnictvím jedné osoby, zachován současný stav, přičemž vlastník pozemku, na němž je zřízena stavba, získá ke stavbě předkupní právo, a stejně tak získá předkupní právo k pozemku i vlastník stavby.²⁵

Vzhledem k právní úpravě obsažené v novém občanském zákoníku navrhovaná novela zákona o dani z nemovitostí zavádí zcela přepracované vymezení předmětu daně, a to především u daně ze staveb a jednotek, jak je uvedeno dále.

2.2.1. Předmět daně z pozemků

V obecné rovině můžeme říci, že předmětem daně z pozemků je pozemek. Zatímco zákon o dani z nemovitostí žádnou definici pojmu „pozemek“ nestanoví,

²⁵ Srov. ust. §3054 a násl. nového občanského zákoníku.

katastrální zákon²⁶ v ust. § 27 odst. 1 písm. a) říká, že pozemkem se rozumí část zemského povrchu, která je oddělena od sousedních částí (pozemků) určitou hranicí.

Daň z pozemků vychází v ust. § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí z principu, že předmětem daně jsou veškeré pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí.²⁷ S ohledem na skutečnost, že předmětem evidence v katastru nemovitostí jsou veškeré pozemky na území České republiky, jedná se o všechny pozemky nacházející se na území ČR. Uplatňuje se zde přitom princip teritoriality výběru daně z nemovitostí, jenž je u daně z nemovitostí obecně platným světovým principem a jímž je u nemovitostí zamezeno jejich dvojí zdanění.

Z takto obecně formulovaného předmětu daně jsou vyjmuty pozemky, u kterých to není vzhledem k jejich funkci (ekologické, ochranné, obranné a další) účelné, nebo jsou vyjmuty za účelem zamezení dvojího zdanění (předmětem daně ze staveb je stavba na nich umístěná). Z toho vyplývá a zákon tak stanoví, že předmětem daně nejsou následující pozemky:

- a) pozemky zastavěné stavbami dle ust. § 7 odst. 1 nebo odst. 2 zákona (viz dále) v rozsahu půdorysu těchto staveb,
- b) lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- c) vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- d) a pozemky určené pro obranu státu.

Navrhovaná novela zákona o dani z nemovitostí mění vymezení předmětu daně z pozemku jen minimálně, a to především terminologicky, což mj. souvisí i s navrhovaným vymezením předmětu daně ze staveb a jednotek. Pro daňového poplatníka se tímto nic nemění a s jedinou výjimkou zůstává zachován současný stav. Touto výjimkou je skutečnost, že předmětem daně z pozemků dále nejsou „*pozemky, které jsou součástí jednotky, a pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami*“. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že tato

²⁶ Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ Dle ust. § 1 odst. 2 zák. č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, se katastrem nemovitostí rozumí soubor údajů o nemovitostech v České republice zahrnující jejich soupis a popis a jejich geometrické a polohové určení.

změna se navrhuje za účelem snížení administrativní zátěže na straně poplatníků i správce daně. Na tyto případy se totiž nově vztahuje zvýšený koeficient při stanovení upravené podlahové plochy, jak bude uvedeno níže. Toto ustanovení se nebude aplikovat tehdy, kdy je pozemek užíván vlastníky jednotek společně, ale přitom je ve spoluvlastnictví pouze některých z nich. Z mého pohledu lze jakékoliv zjednodušení a snížení administrativní zátěže jedině kvitovat.

2.2.2. Předmět daně ze staveb

Stejně jako u definice pojmu „pozemek“, je pojem „stavba“ vymezen speciálním zákonem, to konkrétně v ust. § 2 odst. 3 stavebního zákona²⁸, který stavbu definuje následovně: *„Stavbou se 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.“*

Zákonem o dani z nemovitostí je předmět daně ze staveb²⁹ vymezen tak, že se jedná o následující stavby na území České republiky spojené se zemí pevným základem:

- a) stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas podle stavebního zákona, nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- b) stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající podle stavebního zákona oznámení stavebnímu úřadu a užívané,
- c) stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí podle starého stavebního zákona nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené,
- d) byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí ve smyslu katastrálního zákona a
- e) nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí ve smyslu katastrálního zákona.

²⁸ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Srov. ust. § 7 zákona o dani z nemovitostí.

Takto široce formulovaná definice fakticky zahrnuje veškeré stavby na území České republiky, ať již postavené legálně či nelegálně. Zákonodárce dále vymezil stavby, které se předmětem daně být nemohou. Do této kategorie spadají stavby, v nichž jsou byty nebo samostatné nebytové prostory, různé vodohospodářské stavby, stavby na ochranu před povodněmi, stavby k zavlažování a odvodňování pozemků, stavby rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě. Předmětem daně ze staveb s účinností od 1. 1. 2012 dále výslovně nejsou stavby zpevněných ploch pozemků, jež jsou nově předmětem daně z pozemku.

Pojem stavby ve smyslu zákona o dani z nemovitostí se již několikrát stal předmětem soudního rozhodování, Ústavní soud³⁰ takto jasně určil aspekty, které je správce daně při rozhodování, zda konkrétní stavba je, či není předmětem daně, povinen zkoumat. Ústavní soud nejdříve na základě systematiky zákona o dani z nemovitostí, jež stejně jako občanský zákoník dělí nemovitosti na pozemky a stavby a skutečnosti, že poplatníkem daně je zásadně vlastník stavby, přičemž vlastnické právo je institutem práva občanského, dospěl k jednoznačnému závěru, že pojem „stavba“ je v zákoně o dani z nemovitostí užíván ve významu občanskoprávním, tedy jako stavba spojená se zemí pevným základem.³¹ Aby následně mohl dospět k závěru, že zákon o dani z nemovitostí stanovuje pro stavbu takovéto předpoklady: *„Předpokladem, aby stavba byla předmětem daně podle tohoto zákona tedy je nejen to, že je nemovitou stavbou, nýbrž musí být splněny i další zde uvedené předpoklady, tj. zejména skutečnost, že podléhá kolaudaci. Tyto předpoklady musí být splněny kumulativně.“*

Významným způsobem se navrhovaná novela zákona o dani z nemovitostí a nový katastrální zákon³² dotýká vymezení předmětu daně ze staveb. Jak již bylo uvedeno výše, dochází ke změně terminologie, kdy zákon výslovně zmiňuje jednotku jako speciální předmět daně a daň je tedy nově nazvána jako „daň ze staveb a jednotek“. Předmětem daně ze staveb a jednotek mají dle navrhované novely být zdanitelné stavby a jednotky, přičemž se zavádí legislativní zkratka „zdanitelná stavba“. Ta je definována jako budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle katastrálního zákona, nebo inženýrská stavba uvedená v příloze zákona. Nově se tak

³⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 529/05-1.

³¹ Srov. ust. § 119 občanského zákoníku

³² Sněmovní tisk č. 778 ze dne 22. 8. 2012.

k zákonu navrhuje připojit příloha č. 1, jež taxativně určí inženýrské stavby (věže, stožáry, komíny, vysoké pece, atd.), které jsou zdanitelnou stavbou, ale nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí. Ačkoliv se popis inženýrských staveb ve zmíněné příloze jeví jako obecný a všezahrnující, je při aplikaci taxativního výčtu třeba vždy brát v potaz, že existuje riziko opomenutí či nezahrnutí některého typu staveb, čímž může být omezena právní jistota daňových subjektů.

Vyjmuty, z takto vymezeného předmětu daně ze staveb a jednotek, jsou pouze budovy, v nichž se nacházejí jednotky, které již jsou samostatným předmětem daně. Evidence v katastru nemovitostí bude nově z hlediska vymezení předmětu daně z nemovitých věcí irelevantní. Při pohledu na navrhovanou novelu je třeba přivítat značné zeštíhlení a zpřehlednění definovaného předmětu daně ze staveb a jednotek, které navzdory výše zmiňované příloze, povede ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů a k větší srozumitelnosti, a tím k vyšší přijatelnosti právní úpravy ve společnosti.

S ohledem na znovuzavedení³³ zásady *superficies solo cedit* novým občanským zákoníkem se musí zákonodárce vypořádat s tím, že nemovitosti, které se stanou součástí pozemku, již nadále nebudou nemovitou věcí. Navrhovaná právní úprava tak stanovuje fikci, že pro účely zákona o dani z nemovitých věcí se na zdanitelné stavby, které nejsou nemovitou věcí podle občanského zákoníku, ale jsou součástí pozemku nebo práva stavby, hledí jako na nemovitou věc, jejímž vlastníkem je ten, kdo vlastní věc, jejíž je tato stavba součástí. Vlastníkem tedy může být buď vlastník pozemku, nebo vlastník práva stavby. Důvodová zpráva³⁴ k tomu podává následující výklad: „*Tím je zajištěno, že pojem „nemovitá věc“ i „věc“ použitý především v části upravující správu daně z nemovitých věcí zahrnuje kompletní předmět daně ze staveb a jednotek. Rovněž toto ustanovení zajišťuje, že pro účely daně z nemovitých věcí má zdanitelná stavba, která není nemovitou věcí podle občanského zákoníku, ale je součástí pozemku nebo práva stavby, vlastníka, tj. je vytvořena fikce vlastnického práva k této stavbě.*“ Navrhovaná úprava *de facto* částečně vytváří fikci, že zásada stavba je součástí pozemku, se nevztahuje na zákon o dani z nemovitých věcí v tom smyslu, že je zachován dosavadní režim zdaňování staveb a poplatníků se změny přímo nedotknou.

³³ Na českém území platila tato zásada do roku 1950, kdy byla zrušena novým občanským zákoníkem.

³⁴ Důvodová zpráva byla uveřejněna dne 3. 4. 2013 na stránkách www.mfcr.cz.

Nedochází tak k naplnění předpokladu Radvana,³⁵ že zákonodárce přistoupí ke zcela nové úpravě, která bude zahrnovat úplně novou kategorii pozemků, na kterých se nachází stavba jako součást pozemku. Důvod pro tento postup zákonodárce lze zřejmě spatřovat v tom, aby byl co nejvíce zachován dosud fungující systém zdanění staveb, aniž by došlo k jakýmkoliv změnám pro poplatníky, a to až do té doby než bude přistoupeno na plánovanou radikální změnu způsobu zdaňování nemovitostí, na zdaňování podle hodnoty nemovitosti (*ad valorem*), viz dále.

2.3. Poplatníci daně z nemovitostí

Poplatníkem daně z nemovitostí je v České republice zásadně vlastník nemovitosti, což je ostatně obvyklé i v dalších evropských státech. Vlastníkem nemovitosti je ta osoba, která je jako vlastník zapsána v katastru nemovitostí. Daňová povinnost, tedy povinnost uhradit vyměřenou daň, se pravidelně každý rok váže k datu 1. ledna příslušného zdaňovacího období. Ke změnám, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží, resp. se k nim přihlíží až ve zdaňovacím obdobím následujícím.

Historicky způsoboval problém převod či přechod vlastnictví k nemovitosti na přelomu zdaňovacího období. Vlastníkem nemovitosti se totiž osoba stává ke dni podání návrhu na zápis vkladu do katastru nemovitostí, o němž teprve rozhoduje příslušný katastrální úřad a právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastávají až zpětně na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení. Vzhledem k tomu, že zákon stanoví povinnost podat daňové přiznání do 31. ledna příslušného zdaňovacího období, a to podle stavu k 1. lednu, vyskytovala se řízení, která byla pravomocně skončena v čase, kdy nebylo možné ve smyslu zákona o dani z nemovitostí jednoznačně určit, kdo je v daný okamžik poplatníkem daně a zároveň mu náležitě poskytnout lhůtu pro podání řádného daňového přiznání, což vedlo k právní nejistotě daňových subjektů, a dokonce se tato problematika stala i předmětem rozhodovací praxe soudů.³⁶ Problém byl vyřešen novelou zákona o dani z nemovitostí, která nabyla účinnosti 1. 1. 2005. *De lege lata* je to upraveno v ust. § 13a odst. 10 zákona o dani z nemovitostí, který výše uvedenou situaci řeší tak, že prodlužuje

³⁵RADVAN, Michal. *Místní daně*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 243 s., s. 169.

³⁶ Např. rozsudek MS v Praze sp. zn. 29 CA 324/2001, nebo rozsudek téhož soudu čj. 38 Ca 256/2002-25.

lhůtu k podání daňového přiznání novému vlastníkovi nemovitosti, jenž je povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce do konce třetího měsíce následujícího po měsíci,

v němž byl zapsán vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí a podává ho na zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu. Obdobná úprava je stanovena i u nemovitostí, jež jsou předmětem dědického řízení.

2.3.1. Poplatníci daně z pozemků

Poplatníkem daně z pozemku je ve většině případů samotný vlastník pozemku. Je-li pozemek ve vlastnictví České republiky, pak je poplatníkem daně organizační složka státu,³⁷ nebo státní organizace zřízená podle zvláštních předpisů (např. státní podnik), anebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu.

Zákon o dani z nemovitostí za určitých okolností předpokládá, že poplatníkem daně z pozemků bude namísto vlastníka nájemce pronajatého pozemku. Nájemce je pak poplatníkem daně z pozemků v těchto následujících případech, kdy se jedná o pozemky:

- a) evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem³⁸,
- b) se kterými je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad³⁹,
- c) jsou spravované Správou státních hmotných rezerv, nebo
- d) převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

Poplatníkem daně z pozemků je i vlastník bytu nebo samostatného nebytového prostoru, pokud je podle zvláštního právního předpisu⁴⁰ jeho spoluvlastnictví k pozemku odvozeno od vlastnictví k bytu nebo samostatnému nebytovému prostoru. Takovýto spoluvlastník je pak poplatníkem daně z pozemku ve výši svého podílu na celkové dani z pozemku, která odpovídá jeho spoluvlastnickému podílu na pozemku,

³⁷ Postavení, zřizování a zánik organizačních složek státu upravuje zák. č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ Zemědělské a lesní pozemky, jejichž hranice v terénu neexistují a jsou sloučeny do větších půdních celků. Na listu vlastnictví je takový pozemek veden bez označení druhu a způsobu využití.

³⁹ Od 1. 1. 2013 Státní pozemkový úřad, jako nově vzniklý, orgán převzal kompetence po zrušení Pozemkovém fondu České republiky.

⁴⁰ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

jenž musí být předmětem evidence v katastru nemovitostí. Typicky se tedy jedná o situace, kdy mají vlastníci bytů nebo samostatných nebytových jednotek spolu s dalšími takovými vlastníky (např. společenství vlastníků jednotek) spoluvlastnický podíl na pozemku náležejícímu ke stavbě, ve kterém jsou byty či samostatné nebytové prostory umístěny a z titulu tohoto spoluvlastnictví se stávají poplatníky daně z pozemků.

K tomu je podstatné uvést, že s ohledem na novou definici pojmu „jednotka“ v novém občanském zákoníku, který zahrnuje jak byt jako prostorově oddělenou část domu, tak i podíl na společných částech nemovité věci, které jsou vzájemně spojené a neoddělitelné, již toto ustanovení ztrácí své opodstatnění a navrhovaná novela ho ze zákona o dani z nemovitostí vypouští.

Ve výjimečných případech se může poplatníkem daně stát i uživatel pozemku. Zákon o dani z nemovitostí předpokládá dvě možné situace, a to buď že vlastník pozemku není znám,⁴¹ anebo v případě pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly až po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené, tedy za situace, kdy ještě nebylo možné přesně určit, kdo je vlastníkem té které části pozemku.

V situacích, kdy má povinnost platit daň z pozemku více poplatníků, jim zákon o dani z nemovitostí ukládá platit daň z pozemku společně a nerozdílně, tedy jako solidární poplatníci, kdy jeden solidárně odpovídá za splnění daňové povinnosti toho druhého. Z této povinnosti se ovšem mohou vyvázat spoluvlastníci, u kterých podá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě alespoň jeden z nich. Stejná konstrukce odpovědnosti platí i pro poplatníky daně ze staveb, a proto navrhovaná novela tato ustanovení sjednocuje a přehledně je upravuje pod jedním paragrafem ve společných ustanoveních, což lze jednoznačně přivítat jako zpřehlednění zákona.

Poslední ustanovení týkající se poplatníků daně z pozemku je již dnes obsoletním a *de facto* se jednalo o přechodné ustanovení k novele zákona o dani z nemovitostí č. 217/2005 Sb., která nabyla účinnosti dne 3. června 2005. Ustanovení reagovalo na schválení změny určení poplatníka daně z pozemku, které proběhlo s účinností k 1. lednu 2005, a jímž reálně v některých případech došlo k narovnání

⁴¹ Z hlediska pokročilé digitalizace katastru nemovitostí ČR by se mělo jednat o raritní situace.

pokřiveného stavu a na místo nájemce se poplatníkem daně z pozemků stal jeho vlastník, jenž by jím měl být ze zásady v drtivé většině případů. Zmiňované ustanovení bylo novelizováno následujícím způsobem. Nájemce byl původně poplatníkem daně z pronajatých pozemků „*jejichž původní vlastnické hranice v terénu neexistují, protože byly sloučeny do pozemků s hranicemi v terénu reálně existujícími*“ a novelizované ustanovení hovoří již jen o pronajatých pozemcích, jež jsou „*evidované v katastru zjednodušeným způsobem.*“ Jak správně uvádí Radvan,⁴² neexistuje žádný logický důvod pro to, aby i u pronajatých pozemků evidovaných v katastru zjednodušeným způsobem nebyl poplatníkem daně z pozemků namísto nájemce samotný vlastník. S největší pravděpodobností za tím lze spatřovat neochotu ke změnám a spoléhání na to, že vše časem vyřeší dovršená digitalizace katastrálních map,⁴³ kdy již pojem „*pozemků evidovaných v katastru zjednodušeným způsobem*“ dosáhne svého historického rozměru. Nejsou detailně známy informace o tom, kolika osob se tato změna reálně dotkla, ale je třeba toto řešení zahrnout jako jednorázové, nesystémové a bez reálného přínosu pro poplatníky. Novela byla přijata tzv. přílepkem k novele zákona o spotřebních daních, a to jako pozměňovací návrh k dotyčné novele. Novela umožnila uzavřít mezi vlastníkem a nájemcem pozemku dohodu, kterou si mohli výslovně stanovit jakoby odklad účinnosti tohoto ustanovení na jejich vzájemné vztahy, tedy, že pro ně bude dosavadní výše uvedená právní úprava platit ještě po tři následující zdaňovací období (2005 až 2007). Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení zákona umožňující uzavřít takovou dohodu, nabylo účinnosti až v červnu 2005, reagovalo na situaci pro zdaňovací období 2005 až ex post a pro poplatníky očividně nadbytečně, když povinnost podat daňové přiznání pro daň z nemovitostí byla nejpozději do 31. ledna 2005. Záměrem zjevně bylo odčinit nedomyšleně krátkou legisvakanci lhůtu (22 dní) u nového vymezení poplatníka-nájemce, což mohlo přinést některým poplatníkům daně jisté komplikace. Je však otázkou, zda ono „*přechodné ustanovení*“ bylo způsobilé poplatníkům pomoci, nebo bylo stejně nepovedené jako situace, na kterou reagovalo, a to především díky své administrativní náročnosti, jednorázovosti (řešení pouze pro tři zdaňovací období), nesystémovosti a způsobu přijetí (mělo být

⁴²RADVAN, Michal. *Místní daně*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, s. 243.

⁴³ Dle informací z internetových stránek Českého úřadu zeměměřického a katastrálního byla ke dni 1. ledna 2013 k dispozici katastrální mapa v digitální podobě v 9 064 katastrálních územích, což je 69,9 % z jejich celkového počtu 13 026. Zbytek území České republiky je pokryt katastrální mapou analogovou.

schváleno již v rámci právní úpravy, na kterou reagovalo, a to jako přechodné ustanovení, ne jako pozměňovací návrh k úpravě s tím nesouvisející) a nepravé retroaktivitě (pro zdaňovací období 2005). Zbývá k tomu dodat jediné, a to že takováto odbornost, odpovědnost a respekt k právnímu řádu postrádající jednání zákonodárce, jež ohrožuje právní jistotu subjektů a celkovou důvěru v právní řád, je třeba jednoznačně odmítnout a do budoucna mu předcházet skrze zvýšený dohled nad přijímanými právními předpisy.

Navrhovaná novela zákona o daních z nemovitostí přináší do vymezení poplatníků daně z pozemků kromě výše uvedeného jen změny související s některými novými instituty (právo stavby,⁴⁴ pacht,⁴⁵ svěrenský fond⁴⁶), které zavádí nový občanský zákoník. Tak je nově stanoveno, že v případě, kdy je nemovitá věc ve vlastnictví podílníků podílové fondu nebo účastníků fondu, který obhospodařuje penzijní společnost, je poplatníkem daně z nemovitostí tento fond. Stanovení fondu jako poplatníka daně je logickým vyústěním situace, kdy fondy nemají právní subjektivitu a mají velké množství podílníků resp. účastníků, přičemž ti většinou ani nemají přesné informace, které nemovitosti má fond ve svém portfoliu. Z těchto důvodů by bylo velmi administrativně náročné a nepraktické, aby každý z těchto podílníků resp. účastníků byl poplatníkem daně, a tak navrhovaná novela stanoví, že poplatníkem je samotný fond. Dle aktuálně účinné právní úpravy je určení poplatníka daně ne zcela jasné a vrhá tak nemovitostní fondy do právní nejistoty. V praxi samotných fondů se postupuje tak, že poplatníkem daně je samotný fond, a to s ohledem na výše uvedený argument o v podstatě neproveditelné možnosti, že by každý podílník, resp. účastník měl být poplatníkem daně z nemovitostí. Právní argumentace se opírá o ust. § 7 odst. 3 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého: *„Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku*

⁴⁴ Svěrenským fondem se rozumí soubor majetku vyčleněný z majetku zakladatele, který je svěřen správci za určitým účelem. Blíže viz § 1448 a násl. nového občanského zákoníku.

⁴⁵ Pachtem se rozumí přenechání věci za určité protiplnění k užití jinému, kdy na rozdíl od nájmu je jeho předmětem nejen právo předmět pachtu užívat, ale též požívat. Blíže viz § 2332 a násl. nového občanského zákoníku.

⁴⁶ Srov. ust. § 1240 a násl. nového občanského zákoníku.

v podílovém fondu. “ I přeš tuto argumentaci je žádoucím vyjasněním, že de lege ferenda bude osoba poplatníka výslovně určena.

Jinou otázkou je úprava svěřenského fondu jako poplatníka daně, zde se jedná o oddělené a nezávislé vlastnictví fondu od jejího zakladatele. Ze své podstaty nelze u svěřenského fondu určit vlastníka předmětné věci tedy ani pozemku, protože zakladatel přestává být vlastníkem věci a správce vykonává pouze správu takového majetku, a tak se pro účely daně z nemovitých věcí konstruuje, že poplatníkem je samotný svěřenský fond.

Právo stavby je zase speciálním věcným právem, které opravňuje stavebníka mít stavbu na pozemku jiného vlastníka, logickým důsledkem tohoto práva je pak skutečnost, že se stavebník stává poplatníkem daně z nemovitých věcí.

2.3.2. Poplatníci daně ze staveb

Poplatníkem daně ze staveb je zásadně vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Je-li stavba, byt nebo samostatný nebytový prostor ve vlastnictví České republiky, pak je poplatníkem daně organizační složka státu, nebo státní organizace zřízená podle zvláštních předpisů (např. státní podnik), anebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu. Spravuje-li stavbu, byt či nebytový prostor Správa státních hmotných rezerv, pak je poplatníkem tento subjekt.

Nájemce je poplatníkem daně za situace, kdy je stavba, byt nebo samostatný nebytový prostor (s výjimkou stavby obytného domu) pronajat a zároveň se nachází ve správě Správy státních hmotných rezerv, nebo je s ním příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad, anebo byly převedeny na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci.

Stejně jak již bylo uvedeno výše v části o poplatnících daně z pozemků, platí spoluvlastníci stavby, bytu nebo nebytovému prostoru daň společně a nerozdílně.

Navrhovaná novela zákona o dani z nemovitostí vymezuje poplatníky u daně ze staveb a jednotek téměř totožným způsobem, jakým je to učiněno u daně z pozemků, a proto v této části odkazují na předchozí pojednání. Je však otázkou, zda při takto

shodné úpravě pro daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek by nebylo vhodnější přistoupit k celkovému sjednocení této problematiky do jednoho paragrafu v rámci společných ustanoveních, potažmo koncipovat celý zákon jako společnou úpravu bez dělení na části o daních z pozemků a o daních ze staveb a jednotek. Ve prospěch takové změny hovoří zestručnění celého zákona a také zrušení jisté dvojkolejnosti, naopak zachováním dosavadního modelu, ke kterému se přiklonil zákonodárce, svědčí přehledná struktura zákona a jednoznačné oddělení úpravy jednotlivých typů daní. Je zřejmé, že obě řešení mají své výhody a nevýhody. S ohledem na v budoucnu plánované přijetí zcela nového zákona o dani z nemovitých věcí, jenž souvisí s přechodem na zdanění nemovitých věcí na základě jejich hodnoty, s přihlédnutím k tomu, že navrhovaná novela je koncipována jako novela převážně technického rázu související s rekonstrukcí a s tím, že zákonodárce nechtěl výrazněji zasahovat do struktury zákona, lze dle mého názoru zachování dosavadního stavu chápat jako správné rozhodnutí zachovávající právní jistotu dotčených subjektů a v delším časovém období směřující právě ke zcela novému zákonu o dani z nemovitých věcí.

2.4. Osvobození od daně z nemovitostí

Osvobození od daně jsem vždy vnímal jako jistou dvoukolejnost daňových zákonů, kdy na jedné straně je v rámci předmětu daně vymezeno, co takovým předmětem není, a na druhé straně jsou v rámci osvobození od daně vymezeny další případy, kdy poplatníci nemají povinnost odvést daň. V rámci bližšího studia jsem dospěl k přesvědčení, že takové rozdělení přeci jenom svůj smysl má. Ustanovení zákona upravující, co předmětem daně není, vnímám z pohledu systematického a teleologického výkladu jako fakticky rigidnější ustanovení k ustanovením zákona, jež upravují osvobození od daně, a to z toho pohledu, že je v nich vyjádřen úmysl tyto předměty daní nepostihovat nikdy nebo alespoň v dlouhém časovém horizontu, kdežto z osvobození od daně plyne úmysl zákonodárce určité případy od daně osvobodit, ale přitom je třeba brát v úvahu, že takové osvobození může být v budoucnu (kratším časovém horizontu) změněno, či úplně zrušeno. Přičemž takovýto výklad je u zákona o dani z nemovitostí podpořen i tím, že zatímco předmět daně a co jím není, je vymezeno obecně, tak vymezení případů osvobození od daně je více kazuistické.

U daně z nemovitostí došlo ke zrušení jednoho z případů osvobození od daně například v roce 2009, kdy byl schválen zákon č. 1/2009 Sb., který provedl novelizaci zákona o dani z nemovitostí a mimo jiné zrušil ustanovení § 9 odst. 1 písm. g), které osvobozovalo od daně z nemovitostí následující nemovitosti: *„nové stavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob nebo byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavbách obytných domů, pokud tyto stavby nebo byty slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých, a to na dobu 15 let počínaje rokem následujícím po roce, v němž 1. nové stavby začaly být způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu, 2. pro nové stavby byl vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí.“* Zrušení tohoto ustanovení bylo logickým krokem pro vyřešení situace, kdy se některým obcím v důsledku trendu vlastního bydlení až několikanásobně zvýšil počet obyvatel žijících v takovýchto novostavbách, aniž by se jim však odpovídajícím způsobem zvýšily výnosy daně z nemovitostí.⁴⁷ Výše uvedená novela nabyla účinnosti 18. prosince 2008 a obsahovala přechodné ustanovení, že toto osvobození se poskytne naposledy ve zdaňovacím období 2009. Osvobození bylo zrušeno pro všechny bez rozdílu⁴⁸, od zdaňovacího období 2010 byly tedy povinni platit daň z nemovitostí jak ti, kteří již byli vlastníky novostavby 14 let, tak ti kteří byly vlastníky novostavby teprve dokončené. Je evidentní, že se jedná o případ nepravé retroaktivity, která se na rozdíl od pravé retroaktivity nepovažuje za nepřipustnou, ale z pohledu právní jistoty dotčených subjektů není často žádoucí. S odkazem na nepřipustnou nepravou retroaktivitu a ochranu nabytých subjektivních práv se někteří poplatníci domáhali ochrany svých práv ve správním soudnictví a věc se dostala až k Nejvyššímu správnímu soudu, který se jí zabýval ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 27/2012 - 46 ze dne 15. srpna 2012. Nejvyšší správní soud se s kasační stížností vypořádal tak, že ji zamítl a mimo jiné k tomu uvedl následující odůvodnění: *„Tvrdí-li žalobce, že přechod mezi starou a novou úpravou měl být mírnější a postupný, pak zdejší soud konstatuje, že takový jistě být mohl. Současně ovšem soud neshledává nepřipustnou nebo nepřiměřenou konstrukci zvolenou*

⁴⁷ K tomu jen dodávám, že osvobození novostaveb bylo do jisté míry koncipováno jako státní podpora bydlení.

⁴⁸ K podobné situaci, ovšem bez zavedení nepravé retroaktivity, došlo i za první republiky, když byl dne 28. března 1928 přijat zákon č. 43/1928 Sb., o stavebním ruchu, kterým se s účinností od 1. ledna následujícího roku významně zkracovala doba osvobození od domovní daně. To mělo za následek zběsilou výstavbu (slovy Karla Čapka *„stavební úplavici“*), ošizenou na kvalitě i materiálu, jež v důsledku zřícení některých budov vedla ke ztrátám na lidských životech (DRCHAL, Václav. *Otevřený hrob kopáčů a zedníků*. Lidové noviny, 6. dubna 2013, str. 16). Z tohoto pohledu je zřejmé, že nepravá retroaktivita, jakkoli může být nepříjemná pro právní jistotu, takovému chování zabraňuje.

zákonodárcem, tj. jednorázové zrušení osvobození od daně do budoucna s jednoráčním odkladem, a to zejména s ohledem na výši daně z nemovitostí a na důvody, jež ke zrušení tohoto osvobození zákonodárce vedly. Závěr o přípustnosti a přiměřenosti úpravy nemůže zvrátit ani námitka žalobce, že nedošlo k jinému zrušení osvobození od daně z nemovitostí z jiných důvodů.“ Dále přitom vyšel z argumentace, že se sice jedná o nepravou retroaktivitu, avšak ta v tomto případě není nepřijatelná, neboť došlo k dostatečnému a přiléhavému odůvodnění změny, která je legitimní, nedošlo k porušení principu rovnosti adresátů práva ani k narušení jiných ústavně zaručených hodnot, přičemž zájem žalobce na osvobození od daně z nemovitostí nepřevážil společenské a legislativní změny a dále nelze mít za to, že by placení daně z nemovitostí mohlo mít na žalobce rdousivý efekt, resp. že by byla překonána hranice únosnosti. Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dovodil, že byly splněny podmínky, které pro přípustnost nepravé retroaktivity dovodil Ústavní soud.⁴⁹

2.4.1. Osvobození od daně z pozemků

Zákon o dani z nemovitostí obsahuje taxativní výčet osvobození od daně z pozemků. Některá tato osvobození se aplikují bez dalšího, aniž by poplatník musel činit jakékoliv úkony, u ostatních musí poplatník uplatnit svůj nárok na osvobození od daně prostřednictvím podaného daňového přiznání. Osvobození od daně se může vztahovat i jen na část pozemku. Některé níže uvedené případy zmiňují pozemky, které tvoří jeden funkční celek se stavbou, tím se rozumí část pozemku nezbytně nutná k provozu a plnění funkce stavby.

- 1) Bez dalšího, aniž by bylo třeba podávat daňové přiznání, jsou od daně z pozemků ze zákona osvobozeny tyto:
 - a) pozemky ve vlastnictví státu,
 - b) pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí,
 - c) pozemky užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají

⁴⁹ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08: „*Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování ‚zklamané‘ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti. O nepřijetelnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledek, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.*“

dipomatických a konzulárních výsad a imunity, a to za předpokladu, že nejsou občany České republiky, a že je zaručena vzájemnost,

- d) pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy,
- e) pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť,
- f) pozemky určené pro veřejnou dopravu,
- g) pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu,

Pozemky ve vlastnictví státu jsou od daně z pozemků osvobozeny, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, ovšem pokud jsou pronajaty nějaké veřejné entitě a nejsou využívány k podnikatelské činnosti, pak jsou osvobozeny rovněž.

2) Na základě uplatněného nároku skrze daňové přiznání jsou od daně z pozemků osvobozeny:

- a) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví a náboženských společností státem uznaných, dále se stavbou nebo její částí sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
- b) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,
- c) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, poskytování péče o děti do 3 let věku na základě živnostenského oprávnění, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením uvedeným v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb, zařízením sociální péče, nadacím a se stavbou památkových objektů stanovených vyhláškou ministerstva financí České republiky v dohodě s ministerstvem kultury České republiky,
- d) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou ministerstva financí České republiky v dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky,

- e) pozemky zvláště chráněných území podle předpisů o ochraně přírody a krajiny s výjimkou národních parků a chráněných krajinných oblastí; v národních parcích a chráněných krajinných oblastech pozemky zařazené do jejich I. zóny,
- f) 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,
- g) zemědělské pozemky na dobu pěti let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě,
- h) na dobu pěti let od nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělské pozemky a do výměry 10 ha pozemky hospodářských lesů vydané vlastníkům na základě zvláštního předpisu, a to i v případech, kdy za tyto pozemky byly přiděleny pozemky náhradní, pokud na nich vlastníci nebo osoby blízké sami hospodaří a nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké,
- i) části pozemků, na kterých jsou zřízeny měřické značky, signály a jiná zařízení geodetických bodů, a pásy pozemků v lesích, vyčleněné pro rozvody elektrické energie a topných plynů,
- j) pozemky ve vlastnictví veřejných vysokých škol, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů,
- k) pozemky ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí,
- l) pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou; pokud obec uvedené pozemky od daně z pozemků takto osvobodí, toto osvobození se nevztahuje na pozemky v zastavěném území nebo v zastavitelné ploše obce, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou, ve které současně vymezí tyto pozemky jejich parcelním číslem s uvedením názvu katastrálního území, ve kterém leží.

Pozemky uvedené v bodě 1) písm. e), g) a v bodě 2) písm. a), b), c), j) a k) musejí splňovat ještě další podmínku, aby mohly být od daně z pozemků osvobozeny, a to podmínku, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Při pohledu na úpravu osvobození od daně z pozemků v navrhované novele nedochází k razantním změnám. Významnou změnou je ovšem skutečnost, že navrhovaná novela daleko přesněji vymezuje některá osvobození od daně, což souvisí s tím, že dochází ke zrušení vyhlášky č. 12/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o dani z nemovitostí, která dále upřesňovala jednotlivá osvobození od daně. Z hlediska zpřehlednění právní úpravy pro daňové subjekty, stejně jako s ohledem na jejich právní jistotu lze tuto změnu jednoznačně uvítat.

V navrhovaném znění zákona o dani z nemovitých věcí zůstává jen s drobnými terminologickými změnami zachováno osvobození od daně z pozemku pro církve, ust. § 4 odst. 1 písm. e) tak od daně osvobozuje: „*pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí s budovou nebo jednotkou sloužící k vykonávání náboženských obřadů registrovaných církví a registrovaných náboženských společností státem uznaných, podle zákona upravujícího církve a náboženské společnosti dále se stavbou s budovou nebo její částí nebo jednotkou sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,*“ Kromě jistých historických důvodů mi není zřejmé, proč toto osvobození zůstává v navrhované novele zachováno a není s ohledem na odluku státu od církve a s tím související přijetí zákona č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi, zrušeno. Dle mého názoru neexistuje důvod, proč by mělo zůstat toto osvobození zachováno, církve jistě mohou využít v některých případech i dalších osvobození, které nejsou upraveny speciálně pouze pro církve. Pokud ovšem předmětný pozemek pod takové osvobození subsumovat nelze, pak by církve měly hradit daň z pozemků stejně jako jiné subjekty a nepožívat speciálního osvobození od daně. K tomu je třeba doplnit, že církve jsou stejným způsobem osvobozeny i u daně ze staveb. Z hlediska právní úpravy de lege ferenda nezbyvá než doporučit, aby speciální osvobození církví byla zrušena.

2.4.2. Osvobození od daně ze staveb

Osvobození od daně ze staveb v podstatě kopíruje strukturu osvobození od daně z pozemků.

- a) Od daně ze staveb jsou bez nutnosti podávat daňové přiznání osvobozeny:
 - a) stavby ve vlastnictví státu,

- b) stavby ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí,
- c) stavby ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunity, a to za předpokladu, že nejsou občany České republiky, a že je zaručena vzájemnost,
- d) stavby sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy,
- e) stavby ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu.

Stavby ve vlastnictví státu, které nejsou obytnými domy a samostatné nebytové prostory, jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, ovšem pokud jsou pronajaty nějaké veřejné entitě a nejsou využívány k podnikatelské činnosti, pak jsou osvobozeny rovněž.

- b) Při uplatnění nároku v daňovém přiznání jsou od daně ze staveb osvobozeny:
 - a) stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
 - b) stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,
 - c) do zdaňovacího období roku 2007 včetně, obytné domy vrácené do vlastnictví fyzickým osobám z titulu restituce podle zvláštních předpisů, pokud nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké,
 - d) do zdaňovacího období roku 2007 včetně, obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, pokud byly postaveny do roku 1948 a je v nich buď nadpoloviční většina nájemních bytů, nebo byty v nich byly nejméně 15 let obsazeny též jinými uživateli než vlastníkem a osobami mu blízkými podle dřívějších zákonů o hospodaření s byty a s příkázaným nájemným, pokud nedošlo od roku 1948 k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké,
 - e) do zdaňovacího období roku 2002 včetně, byty převedené do vlastnictví fyzických osob z vlastnictví státu, obcí a družstev podle zvláštního právního předpisu, pokud nedošlo k dalšímu převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než na osoby blízké,

- f) stavby památkových veřejně přístupných objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí České republiky a Ministerstva kultury České republiky, a dále stavby sloužící
1. školám a školským zařízením,
 2. poskytování péče o děti do 3 let věku na základě živnostenského oprávnění,
 3. muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním právním předpisem,
 4. státním archivům, knihovnám,
 5. zdravotnickým zařízením uvedeným v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb,
 6. zařízeními sociální péče,
 7. nadacím, občanským sdružením zdravotně postižených občanů,
- g) stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí stanovené vyhláškou ministerstva financí České republiky v dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky,
- h) 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, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení,
- i) stavby pro rodinnou rekreaci ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou, která příspěvek na živobytí pobírá a jsou držiteli průkazu ZTP, a stavby pro rodinnou rekreaci ve vlastnictví držitelů průkazu ZTP/P,
- j) stavby kulturních památek po provedení stavební úpravy, počínaje rokem následujícím po vydání kolaudačního souhlasu, a to na dobu 8 let,
- k) stavby na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy,
- l) stavby ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí,
- m) stavby ve vlastnictví veřejných vysokých škol.

Stavby, které nejsou obytnými domy a samostatné nebytové prostory uvedené v bodě 2) písm. a), b), l) a m) musejí splňovat ještě další podmínku, aby mohly být od daně z pozemků osvobozeny, a to podmínku, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Navrhovaná novela i v této části přináší převážně legislativně technické úpravy zákona a dále ruší některá osvobození, která již byla vyčerpána a stala se tak obsoletními. Za pozornost stojí navrhovaná změna⁵⁰ v ust. § 9 odst. 4, která u jednotek ve vlastnictví České republiky zavádí nový pojem, respektive úžeji vymezený pojem jednotky⁵¹, a to konkrétně pojem „jednotka, která zahrnuje nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru“ (např. ateliér). Důvodová zpráva k tomu uvádí, že se především jedná o reakci na právní úpravu nového občanského zákoníku, podle níž mohou vznikat jednotky, které zahrnují soubor bytů nebo nebytových prostorů. Takovéto jednotky by pak byly osvobozeny od daně z nemovitostí, aniž by bylo dále zjišťováno, k jaké činnosti slouží, nebo v čí dispozici se nacházejí. Důvodová zpráva k tomu uvádí následující: *„Pokud tedy bude součástí jednotky ve vlastnictví České republiky např. byt, sklep a ateliér, bude pro posouzení, zda je tato jednotka osvobozena od daně ze staveb a jednotek, nutné zkoumat, není-li využívána k podnikání, pronajímána nebo propachtována, popř. komu je pronajata nebo propachtována, neboť tato jednotka zahrnuje jiný nebytový prostor než sklep nebo komoru, a to ateliér.“*

Fakticky se tak zachovává dosavadní stav. Ačkoliv tato situace nastane zřejmě pouze u několika případů, bude zajímavé sledovat, jak daňové subjekty přistoupí k posuzování rozdílu např. mezi sklepem a ateliérem, nebo komorou a ateliérem.

⁵⁰ Ustanovení § 9 odst. 4 zákona o dani z nemovitostí ve znění navrhované novely: *„Zdanitelné stavby, s výjimkou budov obytných domů, a jednotky, které zahrnují nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, uvedené v odstavci 1 písm. a) jsou osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, nejsou-li využívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány k podnikání. Zdanitelné stavby nebo jednotky uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e), f), u) a v) jsou osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, nejsou-li využívány k podnikání nebo pronajímány.“*

⁵¹ Viz ust. § 1159 nového občanského zákoníku: *„Jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá.“*

2.5. Základ daně z nemovitostí

V České republice je de lege lata využíván především způsob stanovení základu daně na základě výměry nemovitosti (tzv. jednotkový systém), ten je typický především pro státy, které nemají vyspělou daňovou správu. Jedná se o administrativně jednoduchý a finančně nenáročný způsob stanovení základu daně, který je však na rozdíl od zdanění nemovitostí podle jejich hodnoty méně spravedlivý. Stanovení základu daně na základě hodnoty nemovitosti (*ad valorem*) je příznačné pro již rozvinuté země a při správném nastavení dokáže lépe reflektovat rozdíly mezi jednotlivými nemovitostmi. Blíže viz samostatná kapitola.

2.5.1. Základ daně z pozemků

Pro účely stanovení základu daně z pozemků rozděluje zákon o dani z nemovitostí pozemky na území České republiky do tří skupin:

- 1) U pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je základem daně cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry v metrech čtverečných průměrnou cenou půdy stanovenou na 1m² ve vyhlášce Ministerstvem zemědělství.⁵²
- 2) U pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je základem daně cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období, nebo součin skutečné výměry pozemku v metrech čtverečných a fixní částky 3,80,- Kč. Subjekt, který je poplatníkem daně z těchto pozemků má na výběr, jaký způsob stanovení základu daně si zvolí. Vzhledem k relativní administrativní nenáročnosti a finanční přijatelnosti je v praxi rozšířenější druhá možnost, kdy je výměra pozemku násobena fixní částkou. O její finanční výhodnosti svědčí i to, že se tato fixní částka od svého zavedení s účinností ke dni 1. 1. 1995 nikdy nezvýšila.

⁵² Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků.

- 3) U ostatních pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku v metrech čtverečných zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

Z pohledu navrhované novely, která se dotýká řady ustanovení zákona o dani z nemovitostí, zůstává stanovení základu daně z pozemků bez jakékoliv změny.

2.5.2. Základ daně ze staveb

Podle účinné právní úpravy je základem daně ze stavby výměra půdorysu nadzemní části stavby v metrech čtverečních, a to podle stavu v jakém se stavba nacházela k 1. lednu příslušného zdaňovacího období, přičemž:

- 1) U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem rozumí plocha ohraničená průmětem obvodu stavby dotýkající se povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině.
- 2) U stavby se svislou nosnou konstrukcí se půdorysem rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek.

Samostatně je zákonem o dani z nemovitostí vymezen základ daně pro byty a samostatné nebytové prostory, a to jako výměra podlahové plochy bytu v metrech čtverečních nebo výměra podlahové plochy samostatného nebytového prostoru v metrech čtverečních, jež je vynásobena koeficientem 1,20. Pro takto stanovený základ daně stanovil zákon o dani z nemovitostí legislativní zkratku upravená podlahová plocha.

Navrhovaná novela upravuje základ daně ze staveb (ze staveb a jednotek) zcela přepracovaným způsobem:

- 1) U zdanitelné stavby bude základem daně ze staveb a jednotek výměra zastavěné plochy⁵³ v metrech čtverečných podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.
- 2) U jednotky bude základem daně ze staveb a jednotek upravená podlahová plocha⁵⁴, kterou je výměra podlahové plochy jednotky v metrech čtverečních

⁵³ Zastavěnou plochou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby.

podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem ve výši 1,22 v případech, kdy je součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo, kdy je s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě. Ve všech ostatních případech je výměra podlahové plochy vynásobená koeficientem 1,20.

Navrhovaná novela reflektuje situaci, kdy již s účinností od 1. ledna 2012 nejsou předmětem daně ze staveb stavby bez svislé nosné konstrukce, jež jsou předmětem daně z pozemků jako zpevněné plochy pozemků, jak bylo uvedeno výše.

Důvodem zavedení dvou různých koeficientů pro stanovení upravené podlahové plochy u jednotek je především snížení administrativní náročnosti na straně daňových subjektů spojené s určením základu daně. Vyšší koeficient (1,22) bude aplikován tehdy, kdy je součástí jednotky pozemek, který přesahuje zastavěnou plochu nadzemní části domu, nebo tehdy je-li pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užíváný společně s těmito jednotkami. Takovéto pozemky jsou pak nově vyňaty z předmětu daně z pozemků.

2.6. Sazba daně z nemovitostí

Sazba daně z nemovitostí úzce souvisí se stanoveným základem daně. V případě stanovení základu daně dle jednotkového systému je sazba daně stanovena jako pevná sazba. Tak je tomu dle české právní úpravy např. u daně z ostatních pozemků, kdy je základ daně stanoven v metrech čtverečných, vynásobíme-li ho sazbou - pevnou částkou stanovenou v korunách českých, dostaneme výslednou daň (bez započtení koeficientů).

Naopak je-li základ daně stanoven podle hodnoty nemovitosti (*ad valorem*), pak bude většinou uplatněna sazba relativní (procentuálně vyjádřená). V české úpravě tato situace typicky nastává např. u chmelnic a vinic, kdy je základ daně výpočtem stanoven jako konkrétní částka v korunách českých. Tento základ je následně násoben přesně určenou procentuální sazbou a výsledkem je opět stanovená daň neovlivněná

⁵⁴ Pro účely daně z nemovitých věcí nezahrnuje podlahová plocha jednotky, podlahovou plochu společných částí domu v rozsahu podílu na nich, který je, v souladu s definicí pojmu jednotky v novém občanském zákoníku, zahrnut v jednotce.

koeficienty. Relativní sazba daně může být stanovena jako lineární (stejná pro celý základ daně), nebo jako progresivní (je stanoveno několik pásem základu daně a pro každé vyšší pásmo se sazba zvyšuje). Výše uvedený příklad vyjadřuje sazbu relativní lineární, na rozdíl od té je sazba relativní progresivní spravedlivější, když při zdanění nemovitostí lépe reflektuje velikost majetku poplatníků daně.

Zákon o dani z nemovitostí v některých ustanoveních hovoří o základní sazbě daně, ta je podřazená sazbě daně v širším smyslu, kterým se rozumí sazba daně obecně. Základní sazbou daně je třeba rozumět takovou sazbu, která ještě nemusí být konečná, a některá ustanovení zákona ji mohou dále upravovat různými koeficienty.

2.6.1. Sazba daně z pozemků

Jak již bylo naznačeno výše, uplatňují se v české právní úpravě různé typy sazeb a za tímto účelem jsou pozemky dále rozděleny do skupin, jak vyplývá z následujících tabulek.

Tabulka 1: Procentuálně stanovená sazba daně z pozemků

Č.	Typ pozemku	Sazba daně
1.	Orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady.	0,75%
2.	Trvalé travní porosty, hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb.	0,25%

Tabulka 2: Pevně stanovená sazba daně z pozemků

Č.	Typ pozemku	Sazba daně za 1m ²
1.	Zpevněné plochy pozemků, ⁵⁵ užívané k podnikatelské činnosti ⁵⁶ nebo v souvislosti s ní sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství.	1,- Kč
2.	Zpevněné plochy pozemků, užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost.	5,- Kč

⁵⁵ Zpevněnou plochou pozemku se dle ust. § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitostí rozumí pozemek nebo jeho část určená v metrech čtverečných, jenž je evidován v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jehož povrch je zpevněn stavbou (dle stavebního zákona) bez svislé nosné konstrukce.

⁵⁶ Slouží-li zpevněná plocha pozemku různým podnikatelským činnostem a nelze-li vymezit rozsahy výměry zpevněné plochy pozemku sloužící jednotlivým činnostem, použije se sazba vyšší.

3.	Stavební pozemky. ⁵⁷	2,- Kč
4.	Ostatních plochy, zastavěné plochy a nádvoří.	0,20,- Kč

Výše uvedené základní sazby daně jsou dále násobeny různými koeficienty, které mění konečnou sazbu daně z nemovitostí. K daňovým koeficientům viz samostatná kapitola. Navrhovaná novela přináší u ustanovení o sazbách daně z pozemků legislativně technické úpravy nebo drobná upřesnění, které zásadně nemění jejich obsahové vyjádření.

2.6.2. Sazba daně ze staveb

Jak je na první pohled zřejmé z níže uvedené tabulky č. 3, jsou stavby na území České republiky zdaňovány pouze na základě jednotkového systému a základní sazba daně je pak stanovena jako sazba pevná.

Tabulka 3: Základní sazba daně ze staveb

Č.	Typ stavby	Sazba daně za 1m ² zastavěné plochy ⁵⁸
1.	Obytné domy.	2,- Kč
2.	Ostatní stavby tvořící příslušenství k obytným domům z výměry přesahující 16 m ² zastavěné plochy.	2,- Kč
3.	Stavby pro rodinnou rekreaci a rodinné domy využívané pro rodinnou rekreaci.	6,- Kč
4.	Stavby, které plní doplňkovou funkci ke stavbám dle bodu 3., s výjimkou garáží.	2,- Kč
5.	Garáže vystavěné odděleně od obytných domů a samostatné nebytové prostory užívané jako garáže.	8,- Kč

⁵⁷ **Stavebním pozemkem** se dle ust. § 6 odst. 3 zákona o dani z nemovitostí rozumí 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. Toto ustanovení dále upravuje situace, kdy pozemek přestává být pozemkem stavebním.

⁵⁸ U staveb podle bodů 5, 6 a 7 může být sazba daně stanovena také za 1 m² upravené podlahové plochy. U bytů a nebytových prostorů se sazba daně stanovuje pouze z výměry upravené podlahové plochy.

6.	Stavby užívané pro podnikatelskou činnost a samostatné nebytové prostory užívané pro podnikatelskou činnost sloužící pro zemědělskou prvovýrobu a pro lesní a vodní hospodářství.	2,- Kč
7.	Stavby užívané pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných, pro podnikatelskou činnost sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost.	10,- Kč
8.	Ostatní stavby.	6,- Kč
9.	Byty a samostatné nebytové prostory.	2,- Kč

V případě zdanění staveb s více nadzemními podlažími se v rámci zachování daňové spravedlnosti sazba daně odpovídajícím způsobem zvyšuje.

U staveb uvedených v tabulce č. 3 pod body 1, 2, 3, 4 a 9 tak za předpokladu, že zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy stavby, platí, že se základní sazba daně za každý jeden metr čtverečný zastavěné plochy této stavby a za každé další nadzemní podlaží zvyšuje o 0,75,- Kč. U staveb pro podnikatelskou činnost, jež jsou uvedeny v bodech 6 a 7 tabulky č. 3, se základní sazba daně za jeden metr čtverečný zastavěné plochy zvyšuje o 0,75,- Kč za každé další nadzemní podlaží, a to bez jakéhokoliv požadavku na zastavěnost vůči podlahové ploše.

Pro výše uvedené platí, že za první nadzemní podlaží se považuje každé konstrukční podlaží, které má úroveň podlahy nebo i její části do 80 cm 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.⁵⁹

V obytných domech se zjištěná daň zvyšuje o 2,- Kč za každý jeden metr čtverečný podlahové plochy nebytového prostoru, jenž slouží k podnikatelské činnosti. To neplatí pro zemědělské prvovýroby nebo případy, kdy je pro tento nebytový prostor dán některý z důvodů osvobození od daně z nemovitostí.

Pro stavby a samostatné nebytové prostory užívané k podnikání, které zároveň slouží i jiným účelům, se použije sazba daně odpovídající podnikatelské činnosti, již

⁵⁹ Srov. ust. § 11 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí.

slouží převažující část podlahové plochy nadzemní části stavby nebo upravené podlahové plochy samostatného nebytového prostoru. Při stejném poměru podlahových ploch připadajících na jednotlivé činnosti se použije sazba vyšší.

Při pohledu na navrhovanou novelu dochází v úpravě sazby daně ze staveb nejen k logickým terminologickým změnám, ale i k dalším úpravám. U více podlažních staveb pro podnikání se nově zavádí minimální velikost výměry dalšího nadzemního podlaží. Aby toto další nadzemní podlaží ovlivnilo výši sazby daně, musí zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahovat jednu třetinu zastavěné plochy stavby. Sazba se tedy již nebude zvyšovat za podlaží, které má zastavěnou pouze zanedbatelnou část zastavěné plochy. Odlišným způsobem je také upraveno, jaká sazba daně se použije, je-li zdanitelná stavba nebo jednotka užívána k různým účelům, novela v tomto případě přináší zjednodušení, když stanoví, že se použije nejvyšší příslušná sazba. Nejvyšší příslušná sazba daně se použije i za situace, kdy převažující část podlahové plochy nadzemní části u staveb, které normálně neslouží k podnikání, je k podnikání využívána. Zvýšení daně ze staveb a jednotek s nebytovým prostorem užívaným k podnikání je upraveno v novém ust. § 11a, přičemž pro poplatníky fakticky zůstává zachován dosavadní stav.

3. VLIV OBCÍ NA VÝŠI DANĚ Z NEMOVITOSTÍ

Ačkoliv je daň z nemovitostí výlučným příjmem obecních rozpočtů, mají jednotlivé obce poměrně úzké možnosti, jak tuto daňovou povinnost poplatníků upravovat. Mimo regulaci daně z nemovitostí pomocí koeficientů se jedná pouze o možnost obcí od daně zcela osvobodit pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, nebo při řešení důsledků živelních pohrom zcela nebo částečně od daně osvobodit nemovitosti dotčené živelní pohromou, které se nacházejí na jejím území, avšak nejdéle na dobu 5 let.

Jakékoliv úpravy daně musejí být provedeny obecně závaznou vyhláškou, jež musí nabýt platnosti nejpozději do 1. října předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího zdaňovacího období, přičemž je stanoveno, že má-li vyhláška zpětnou účinnost, pak je neplatná. Ačkoliv z pohledu praxe s tím nejsou spojeny žádné nesnáze, když obce toto pravidlo dodržují. Z pohledu teorie a jazykového výkladu je však diskutabilní, jaké následky vyplynou ze situace, kdy příslušná vyhláška nenabude platnosti k 1. říjnu, nýbrž později, ale zároveň nabude účinnosti k 1. lednu. Jazykovým výkladem dospějeme k závěru, že sankcí neplatnosti postihuje zákon pouze vyhlášku, která je retroaktivní, jenomže vyhláška, jež nabude platnosti mezi 1. listopadem a 1. lednem a zároveň nabude účinnosti k 1. lednu, zpětnou účinnost nemá a nepůsobí. Z tohoto pohledu se pak jedná o imperfektní právní normu, která přikazuje určité chování, aniž by přitom stanovila sankci, pokud je tento příkaz porušen. Při použití teleologické výkladu, lze zřejmě dovodit obsah ustanovení takovým způsobem, jaký je předpokládán v praxi, tedy, že zákonodárce měl v úmyslu stanovit sankci neplatnosti i pro případy, kdy obecně závazná vyhláška nenabude platnosti nejpozději 1. října. Ovšem dovození neplatnosti teleologickým výkladem se mi jeví jako problematické. S ohledem na právní jistotu dotčených subjektů a na skutečnost, že právní předpisy mají být jasné a určité, by bylo více než vhodné, aby toto ustanovení bylo novelizováno na znění, které nebude vyvolávat žádné pochybnosti a nebude umožňovat jiný postup než zákonem stanovený, a to navzdory skutečnosti, že se v praxi tyto případy v důsledku citlivosti tématu zvyšování daní a bezproblémové aplikace současné právní úpravy, nevyskytují.

Radvan k tomu uvádí,⁶⁰ že z hlediska právní jistoty daňových subjektů je velmi vhodné, aby veškeré regulace (osvobození a úpravy koeficientů) daně z nemovitostí na území obce byly upraveny jedinou vyhláškou. Dle účinné právní úpravy obce vydávají vyhlášku v rámci samostatné působnosti, ačkoliv dříve se jednalo o působnost přenesenou.⁶¹

K zamyšlení stojí způsob, jakým je daň z nemovitostí v českém prostředí koncipována z pohledu role obce a státu. Jak již bylo uvedeno výše, mají obce ve vztahu k dani z nemovitostí pouze úzká oprávnění a rozhodující roli hraje stát, který prostřednictvím právních předpisů určuje obcím prostor, v jakém mohou daň z nemovitostí regulovat. Nejvýznamnějším oprávněním obcí v tomto ohledu je právo ovlivnit výši daně z nemovitostí prostřednictvím tří daňových koeficientů. Při pohledu na poslední vývoj právní úpravy (např. zavedení místního koeficientu) je zřejmé, že existuje tendence nadále posilovat pravomoci obcí, ačkoliv tyto pravomoci by mohly být daleko významnější a obcím v této oblasti přiznávat více autonomie, jak je to typické v zemích západní Evropy. Finanční autonomií samospráv se zabývá např. Marková a definuje ji následovně: „*O finanční autonomii se hovoří tehdy, kdy jsou vlastní příjmy rozpočtů územních celků zajištěny příslušným zákonem, výkon samosprávy není omezován státním dozorem nad jejich hospodařením s veřejnými prostředky, ale státní dozor funguje na přijímání dluhových prostředků*“⁶²

Otázka autonomie místních daní a poplatků je jedním z atributů místní samosprávy tak, jak je chápána Evropskou chartou místní samosprávy, jež vstoupila v platnost dne 15. října 1985 a již je Česká republika vázána ode dne 1. září 1999 (dále jen „Charta“).⁶³ V preambuli Charty se nacházejí základní principy, ze kterých Charta vychází, a jež se dotýkají i daně z nemovitostí při jejím pojetí jako místní daně. Mezi tyto principy patří zejména právo občanů podílet se na chodu věcí veřejných, přičemž toto právo lze nejpříměji vykonávat na místní úrovni. A dále, že ochrana a posilování místní samosprávy v různých evropských zemích je důležitým příspěvkem k budování

⁶⁰RADVAN, Michal. *Místní daně*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 243 s., s. 157.

⁶¹ Blíže viz Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 22/02.

⁶² MARKOVÁ, Hana. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků*. Beroun: Eva Rozkotová - IFEC, 2008, 152 s., s. 52.

⁶³ Předpis č. 181/1999 Sb., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o přijetí Evropské charty místní samosprávy.

Evropy založené na zásadách demokracie a decentralizace moci. Z těchto principů by měl vycházet i stát při koncipování daně z nemovitostí, která je výlučným příjmem obcí, a jakožto finanční zdroj posiluje výkon samosprávy na místní úrovni. Česká republika přistoupila k Chartě s výhradou, že se necítí být vázána několika jejími články, mj. i ust. čl. 9 odst. 3, který stanoví, že: „*Alespoň část finančních zdrojů místních společenství pochází z místních daní a poplatků, jejichž sazbu mohou místní společenství v mezích zákona stanovit.*“

Ačkoliv stát částečně umožnil obcím regulaci sazeb daně prostřednictvím koeficientů, jak je popsáno dále, stále tím není dostatečně naplněna autonomie ve smyslu čl. 9 odst. 3 Charty. Z mého pohledu se jedná o přetrvávající reziduum paternalistického přístupu státu k obcím z doby před rokem 1989, kdy byla veškerá samospráva potlačena, a s tím také související určitá obava o způsob, jakým jednotlivé obce s větší daňovou odpovědností naloží, resp. nedůvěra k příliš velkým pravomocím samosprávy. Dle mého názoru je tento přístup zpátečnický a při pohledu na fungující způsob zvyšování či snižování koeficientů u daně z nemovitostí, je zřejmé, že obce jsou v této oblasti dostatečně odpovědné, resp. ve vztahu ke svým občanům i být musejí. Jako možné posílení pravomocí se především nabízí rozšíření možností pro osvobození od daně, stejně jako větší oprávnění při úpravě koeficientů daně. Je evidentní, že zákonodárce roli samosprávy při regulaci daně z nemovitostí alespoň prozatím posílit nemíní, když v navrhované novele nedochází k jakékoliv změně úpravy v tomto ohledu. Výhledově lze očekávat, že k dalšímu posunu může dojít až *de lege ferenda* ve zcela nově koncipovaném zákoně o dani z nemovitých věcí, který je vzhledem k plánovanému zavedení zdanění podle hodnoty nemovitosti (*ad valorem*) dlouhodobě připravován.

Nyní se zaměříme na již vícekrát zmiňované daňové koeficienty, které jsou nejvýznamnějším nástrojem obcí v oblasti místních daní, jež jsou využívány především ke zvýšení daňového výnosu, než jako nástroj pro regulaci. Koeficientem se přitom zpravidla rozumí konstantní číslo, kterým je násobena jiná hodnota,⁶⁴ v tomto případě sazba daně z nemovitostí. *De lege lata* je možné v zákoně o dani z nemovitostí nalézt celkem tři typy koeficientů, kterými jsou základní koeficient (polohová renta), obecní

⁶⁴ <http://cs.wikipedia.org/wiki/Koeficient>

koeficient a místní koeficient. Výše jednotlivých koeficientů je většinou přímo úměrná počtu obyvatel žijících v obci při posledním sčítání lidu, čímž je stanoven předpoklad, že nemovitosti ve větších městech mají vyšší hodnotu, lidé jsou tím pádem bohatší a z pohledu daňové spravedlnosti by měli být více zdaněni. Koeficienty lze tedy také brát jako jakési *ad valorem* prvky v jednotkovém systému zdanění nemovitostí.

3.1. Místní koeficient

Možnost upravovat hodnoty místního koeficientu je nejvýznamnějším a zároveň nejnovějším oprávněním obcí ve vztahu ke zvyšování jejich výnosů z daně z nemovitostí. Místní koeficient mohly obce zavést poprvé pro zdaňovací období roku 2009. Místní koeficient může obec zavést pro všechny nemovitosti na území celé obce, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Tímto koeficientem se poté vynásobí přímo stanovená daň, ne samotná sazba jako u ostatních koeficientů. Na území obce může být stanoven pouze jeden koeficient pro všechny nemovitosti a hodnota koeficientu může být stanovena ve výši 2, 3, 4 nebo 5. S ohledem na to, jak výrazně se projeví stanovení byť jen nejnižšího místního koeficientu (daň se zvýší dvojnásobně), měl zákonodárce přistoupit alespoň i k možnosti stanovení koeficientu ve výši 1,5, který by byl pro mnoho obcí, potažmo jejich občany, přijatelnější. Z následující tabulky vyplývá, že ke dni 1. ledna 2013 zavedlo na svém území místní koeficient v různé podobě celkem 508 obcí,⁶⁵ což je necelých 9 % všech obcí, dále z ní plyne zřejmý výkyv v souvislosti s volbami do obecních zastupitelstev v roce 2010 a v neposlední řadě i jasně vzestupný trend v zavádění místního koeficientu i v dalších obcích. Z politologického hlediska bude jistě zajímavé sledovat, jak se na místním koeficientu projeví nadcházející komunální volby v roce 2014.

Tabulka 4: Přehled vývoje počtu obcí se zavedeným místním koeficientem

Výše koeficientu	2009	2010	2011	2012	2013
Koeficient 2	313 obcí	250	258	356	431
Koeficient 3	58	21	24	41	53

⁶⁵ http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20237.html?year=0%C2%93, 30. 4. 2013.

Koeficient 4	6	1	1	4	7
Koeficient 5	12	11	11	18	17
Celkem	389	283	294	419	508

Zdroj: Michal Radvan, Místní daně. Deník veřejné správy, Třetí rok uplatňování místního koeficientu u daně z nemovitostí⁶⁶

Z pohledu některých obcí je zákonná úprava dále nedokonalá v tom, že zavedení místního koeficientu se dotkne všech nemovitostí na území obce, aniž by obec měla pravomoc stanovit výši koeficientu odlišně pro různé typy nemovitostí, z pohledu obcí se bude jednat především o nemovitosti podnikatelské a nemovitosti nepodnikatelské, anebo nemovitosti místních občanů a nemovitosti sloužící rodinné rekreaci. V této souvislosti je dobré poukázat na to, k jakým „pokřivením“ tato skutečnost v některých případech vede. V několika obcích, které mají na svém území rozsáhlé nemovitosti využívané k podnikání, nebo mnoho staveb sloužících rodinné rekreaci, došlo k tomu, že byl zaveden místní koeficient (většinou v plné výši), aby obce navýšily své příjmy, ale současně s tím v různé formě začaly poskytovat příspěvek na údržbu nemovitostí pro vybranou skupinu poplatníků v té výši, o jakou se jim daň z nemovitostí po zavedení místního koeficientu zvýšila⁶⁷. Typickým příkladem jsou obce, v jejichž katastru se nacházejí jaderné elektrárny, např. obec Dukovany, na jejímž území se rozkládá část jaderné elektrárny stejného jména, ta zavedla místní koeficient v plné výši a některým vlastníkům nemovitostí to kompenzuje právě příspěvkem na údržbu nemovitostí. V jiných obcích⁶⁸ takto zvýšenou daň kompenzují pouze občanům s trvalým bydlištěm v obci a vlastníci staveb pro rodinnou rekreaci tak reálně platí několikanásobně vyšší daň než místní občané. Zatímco postup jaký zvolili v Dukovanech, lze dle mého názoru považovat ještě za postup na hraně zákona, postup ve druhém případě již z mého pohledu naplňuje znaky *in fraudem legis* a zjevně diskriminuje jednotlivé daňové poplatníky a takové jednání by již mohlo být považováno za zásah do ústavního práva vlastnit majetek.⁶⁹

⁶⁶ SEDMIHRADSKÁ Lucie Deník veřejné správy, Třetí rok uplatňování místního koeficientu u daně z nemovitostí, (Deník veřejné správy online) 13. 4. 2011.

⁶⁷ <http://www.novinky.cz/finance/201799-chatari-se-bouri-protaze-mistni-plati-nizsi-dan-z-nemovitosti.html>, 31. 5. 2010.

⁶⁸ Např. obec Čeladná nebo obec Vlkančice.

⁶⁹ Srov. ust. čl. 11 odst. 1 Listiny.

3.2. Polohová renta

Základní koeficient nazývaný polohová renta je stanoven pro stavební pozemky, obytné domy, ostatní stavby tvořící příslušenství k obytným domům, byty a samostatné nebytové prostory nesloužící k podnikání nebo jako garáže. Hodnota koeficientu je stanovena zákonem a na základě počtu obyvatel je obci přiřazena určitá základní hodnota koeficientu (1,0, 1,4, 1,6, 2,0, 2,5, 3,5, 4,5), přičemž obce jsou dále oprávněny obecně závaznou vyhláškou hodnotu koeficientu zvýšit o jednu kategorii a snížit o jednu až o tři kategorie, Praha je oprávněna ke zvýšení na hodnotu 5 (jak již učinila), podrobný přehled je uveden v následující tabulce č. 4.

Tabulka 5: Hodnoty polohové renty

Počet obyvatel v obci	Koeficient				
	Základní	Snížený obcí			Zvýšený obcí
do 1.000	1,0	-	-	-	1,4
1.001 - 6.000	1,4	1,0	-	-	1,6
6.001 - 10.000	1,6	1,4	1,0	-	2,0
10.001 - 25.000	2,0	1,6	1,4	1,0	2,5
25.001 - 50.000	2,5	2,0	1,6	1,4	3,5
více jak 50.000 obyvatel + statutární města, Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně, Poděbrady	3,5	2,5	2,0	1,6	4,5
Praha	4,5	3,5	2,5	2,0	5,0

Zdroj: Radvan, Michal. Místní daně. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012

Úpravy hodnoty koeficientu je obec oprávněna provést i pro jednotlivé části obce. Jak k tomu uvádí Radvan,⁷⁰ obce tímto způsobem mohou reagovat na zhoršené životní podmínky, nebo naopak lepší dostupnost některých služeb v určité části obce, a dále pak také regulovat novou výstavbu, či bytovou politiku v obci. Vzhledem

⁷⁰ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006, xxiii, 335 s., s. 160.

k omezeným možnostem obce ve stanovování hodnoty koeficientu a výši daně z nemovitostí ve vztahu k ostatním nákladům souvisejících s vlastnictvím nemovitostí, je však otázkou, jestli může taková politika motivovat poplatníky ve větším měřítku k určitému chování.

3.3. Obecní koeficient

U staveb pro rodinnou rekreaci (viz dále) a rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci, staveb, které plní doplňkovou funkci ke stavbám pro rodinnou rekreaci a k rodinným domům využívaným k rodinné rekreaci, staveb garáží, staveb užívaných k podnikání a samostatných nebytových prostorů užívaných k podnikání nebo jako garáže může obec obecně závaznou vyhláškou stanovit jednotný obecní koeficient pro celé území obce ve výši 1,5, kterým se násobí sazba daně. Na tomto místě bych rád poukázal na nevhodnou formulaci tohoto ustanovení opravňujícího k zavedení obecního koeficientu, které zní: „*Základní sazba daně... se v celé obci násobí koeficientem 1,5, který může obec stanovit obecně závaznou vyhláškou*“, a jímž je navozen dojem, že se sazba daně tímto koeficientem násobí vždy, namísto toho, aby bylo zcela jasně stanoveno, že je oprávněním obce tento koeficient zavést, a to například tímto zněním: „*Základní sazba daně... může být obcí zvýšena obecně závaznou vyhláškou tak, že se násobí koeficientem ve výši 1,5,*“, či snad v ještě lepším případě vymezena v samostatném odstavci. K 1. lednu 2013 byl obecní koeficient v různém rozsahu zaveden v celkem 1510 obcích⁷¹ (pro srovnání v roce 2012 to bylo 1448 obcí). V případě obecního koeficientu, na rozdíl od ostatních koeficientů u daně z nemovitostí, je obci svěřena pravomoc určit, pro které druhy staveb bude zaveden, a na které se naopak vztahovat nebude.

K výše uvedenému bych chtěl doplnit, že pojem stavby pro rodinnou rekreaci upravuje vyhláška č. 26/2007 Sb., kterou se provádí zákon o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, když v příloze vyhlášky v bodě 4. uvádí způsob využití stavby pro rodinnou rekreaci takto: „*Stavba pro rodinnou rekreaci, jejíž objemové parametry a vzhled odpovídají požadavkům na rodinnou rekreaci, a která je k tomuto účelu určena; stavba pro rodinnou rekreaci může mít nejvýše dvě nadzemní*

⁷¹ http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20237.html?year=0%C2%93,30.4.2013

podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví [§ 2 písm. b) vyhlášky č. 501/2006 Sb.]; například rekreační domek, chata, rekreační chalupa, zahrádkářská chata.“ S účinností od 1. ledna 2013 došlo k novelizaci tohoto ustanovení tak, že pojem „rodinná rekreace“ byl nahrazen pojmem „individuální rekreace“, přičemž důvodová zpráva tuto změnu zdůvodňuje tak, že je zákon o dani z nemovitostí uváděn do souladu s ostatními právními předpisy, jako např. s vyhláškou č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Z mého pohledu je však otázkou, zda pojem „rodinná rekreace“ dle jazykového výkladu reálně odpovídá svému významu. Např. taková rekreační chalupa přeci nemusí nutně sloužit k rodinné rekreaci, ale třeba jen k rekreaci jednotlivců, nebo jejich známých, a tak by podle mého názoru s ohledem na skutečnost, že se jedná o relikv doby dřívější, bylo přesnější, pokud by byl pojem nazván pouze jako „stavba pro rekreaci“, přičemž pokud by byla snad vznesena námitka, že se pak může jednat o jakékoliv stavby pro rekreaci, je třeba podotknout, že i při pohledu na stávající pojem se může jednat o jakékoliv stavby pro rekreaci.

V obcích, které obecní koeficient dosud nezavedly, se sazba daně u staveb pro rodinnou rekreaci a rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci a u staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám, přímo ze zákona zvyšuje násobkem koeficientu ve výši 2,0. V obcích, kde byl obecní koeficient zaveden, se zvýšení uplatní jen tehdy, jsou-li tyto nemovitosti umístěny v národních parcích a v prvních zónách chráněných krajinných oblastí, v těchto případech je pak reálná výše koeficientu 3,0. K 1. lednu 2013 byl takto zvýšený koeficient aplikován ve sto šesti obcích.⁷²

Jak je zřejmé z výše uvedeného, systém koeficientů je poměrně komplikovaný a v některých případech může být nepřehledným i pro samotné obce, zejména ty s menším počtem obyvatel. Názorným způsobem jsem proto pravomoci obcí ve vztahu ke koeficientům shrnul v následující tabulce, z níž jasně vyplývá, že obce mají většinou pouze nevelký prostor, jak nastavit výši a dopad koeficientu na určité druhy nemovitosti přesně podle jejich potřeb a záměrů. Nebude-li v blízké budoucnosti přistoupeno k zavedení zdanění nemovitých věcí na základě systému *ad valorem*, čímž by došlo i ke zrušení samotných koeficientů, měla by být vypracována nová úprava systému daňových koeficientů, kterou by se tento systém zjednodušil a zároveň by obcím mohly být

⁷² Tamtéž.

přiznány významnější pravomoci ke stanovování koeficientů. Tím by byla alespoň částečně rozšířena finanční autonomie obcí v oblasti místních daní.

Tabulka 6: Zjednodušené schéma pravomoci obcí ke stanovování koeficientů

Typ koeficientu	Pravomoci obcí ke stanovování koeficientů		
	Vymezení druhu nemovitosti	Vymezení části obce	Vliv na výši koeficientu
Místní koeficient	Ne	Ne	Ano
Polohová renta	Ne	Ano	Ano
Obecní koeficient	Ano	Ne	Ne

Navrhovaná novela nepřináší do úpravy pravomocí obcí žádné nové prvky, či instituty a omezuje se pouze na legislativně technické úpravy související s rekodifikací soukromého práva.

4. PŘECHOD KE ZDANĚNÍ NEMOVITOSTÍ AD VALOREM V ČESKÉ REPUBLICE

V souvislosti s daní z nemovitostí probíhají v České republice již dlouhou dobu úvahy a diskuze nad přechodem zdanění nemovitostí z tzv. jednotkového systému na tzv. *ad valorem* systém, jakožto systém modernější a daňově spravedlivější, zároveň však často administrativně náročnější, a tedy z pohledu správy daně také nákladnější. Základním předpokladem při zdanění nemovitostí dle systému *ad valorem*, jak již z názvu vyplývá, je stanovení základu daně z hodnoty nemovitosti. Abychom tento základ daně byli schopni reálně stanovit, je nutné provést ocenění jednotlivých nemovitostí. Ty mohou být oceňovány buď hromadně, kdy je na základě jednotné metodiky stanovena tržní hodnota všech nemovitostí (např. hodnotové mapy), nebo individuálně, kdy je každá nemovitost oceňována jednotlivě (odhadcem). Ve druhém případě je pak v důsledku velkého množství nemovitostí různých druhů velmi složité zajistit jejich objektivní ocenění tak, aby nedocházelo k velkým rozdílům ve vztahu k různým katastrálním územím. Jinou a obvyklou možností je i kombinace obou způsobů ve vztahu k různým druhům nemovitostí. Dále je třeba, aby k ocenění všech předmětných nemovitostí došlo v jednom období, čímž budou zajištěna důvěryhodná a vypovídající data takového ocenění. Jiným předpokladem k tomu, abychom dospěli k nejspravedlivěji možné vyměřené dani, je ten že, tržní hodnota nemovitosti musí být stanovena co nejpřesněji tak, aby co nejvíce odpovídala tržní ceně nemovitosti. K výše uvedenému je vhodné uvést jaký je rozdíl mezi tržní hodnotou a tržní cenou. Např. Buus ho vymezuje takto: „*Od tržní hodnoty je zapotřebí odlišovat tržní cenu. Zatímco tržní hodnota (potažmo „cena obvyklá“) je hypotetická částka, tržní cena je cena dosažená v uskutečněné transakci, ať je již účastníky transakce zveřejněna nebo zůstává utajena. Protože znalec či odhadce není bohem, který může nařídít účastníkům transakce či trhu, jaká má být tržní hodnota, nelze tržní hodnotu stanovit, ale pouze více či méně přesně odhadnout.*“⁷³

Nejvýznamnějším aspektem celého systému *ad valorem* je právě způsob stanovení hodnoty nemovitosti, která bude základem daně. Ačkoliv na první pohled se může zdát, že se jedná o neproblémovou záležitost, po hlubším zkoumání dospějeme

⁷³ BUUS, Tomáš. *Tržní hodnota v podmínkách krize*. Finanční management & controlling v praxi 1/2010, s. 36.

k závěru, že je to stěžejní úkol, jenž musí být Ministerstvem financí, jakožto předkladatelem zákona, s náležitou pečlivostí řešen. Pro zjištění tržní hodnoty nemovitosti se obvykle používá jedna ze tří základních mezinárodně uznávaných metod oceňování, které jsou označovány jako tržně-srovnávací (porovnávací), nákladová a výnosová (někdy též označována jako příjmová).⁷⁴

Tržně-srovnávací metoda odráží skutečnou situaci na trhu s nemovitostmi. Na základě analýzy prodejních cen srovnatelných nemovitostí, jež byly zcizeny v konkrétním období, je následně stanovena hodnota předmětné nemovitosti. Při aplikaci této metody je třeba brát v potaz veškeré faktory, které mohou mít vliv na výši prodejní ceny (např. lokalita, technický stav nemovitosti apod.). Tato metoda bude dobře uplatnitelná u nemovitostí, které nevykazují znaky výjimečnosti a jsou často obchodovány na nemovitostním trhu (např. byty, nebytové prostory), naopak stěží ji budeme moci uplatnit u nemovitostí, které jsou velmi originální a nesnesou srovnání s jinými nemovitostmi tak, aby podle nich mohla být stanovena jejich tržní hodnota (např. památky, speciální technické budovy). V běžném tržním prostředí se jedná o nejčastěji používanou metodu oceňování a při správné aplikaci nejvěrněji odráží stav trhu s nemovitostmi.

Nákladová metoda vychází z údajů z minulosti, tržní hodnota nemovitosti je stanovována na základě nákladů, které musel vlastník vynaložit na pořízení pozemku nebo stavby, když vychází z předpokladu, že se jednotlivé ekonomické subjekty chovají tržně a nebudou do nemovitosti investovat více, než jaké dosahuje hodnoty. Tato metoda je doporučována k oceňování vysoce specifických nemovitostí, u kterých není vhodné využít jiných metod.

Výnosová metoda vychází z budoucího výnosu (užitku) z nemovitosti, který může vlastník získat. Taktéž stanovená tržní hodnota nemovitosti musí nutně reflektovat stabilitu a spolehlivost výnosu, jenž bude vlastník inkasovat. Výnosová metoda je nejvhodnější pro ty nemovitosti, u kterých často dochází k jejich nájmu, nebo tam kde lze jednoduše určit jejich budoucí užitek (např. bytové domy, kancelářské a obchodní prostory, ale třeba i lesní pozemky).

⁷⁴ RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitého majetku na základě tržní hodnoty*. COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010.

V připravovaném návrhu zákona, resp. z diskuze, jež na toto téma v odborných kruzích probíhá⁷⁵, vyplývá, že Ministerstvo financí navrhuje přistoupit ke stanovení různých druhů nemovitostí (stavby, zemědělské pozemky, ostatní pozemky) odlišně. Zatímco v případě zemědělských pozemků plánuje, že bude ke stanovení základu daně dále využívána bonita půdy, základ daně u ostatních pozemků má být určován na základě hodnotových map pozemků a pro stanovení základu daně u staveb je stále hledáno nejvhodnější řešení, přičemž mezi uvažovanými řešeními jsou buď ponechání současného stavu s úpravami, nebo procentuální odvození od hodnoty pozemků, anebo ocenění na základě standardních metod (porovnávací, nákladové, výnosové).⁷⁶ U pozemků (vyjma zemědělských pozemků) se počítá se zavedením hodnotových map pozemků, na jejichž základě bude určována hodnota pozemků. Tyto mapy mají obsahovat část grafickou a část textovou, přičemž základem pro grafickou část budou kopie katastrálních map, na jejichž základě má být dosaženo souladu mezi faktickým a právním stavem. „*Území obce by mělo být v hodnotové mapě rozděleno na různé zóny pozemků a jejich druhy (např. centrum, satelit, průmyslová zóna, stavební pozemky, obchodní zóna apod.) s přihlédnutím k tzv. médiím – dostupným sítím a infrastruktuře – v souladu se skutečným stavem s tím, že zóny by se lišily podle barev. Hranice zón by přitom měly kopírovat hranice parcel. V rámci grafické mapy by měly být vymezeny rovněž pozemky od daně osvobozené jako například sportoviště, hřbitovy, školní pozemky apod. Možnosti osvobození by byly plně v kompetenci obce.*“⁷⁷ Vedle toho textová část hodnotových map má obsahovat výčet všech parcelních čísel pozemků včetně druhu, využití, výměry pozemku a stanoveného základu daně za metr čtverečný pozemku. Dále by textová část měla popisovat východiska, včetně odchylek a omezení a rozdíly mezi faktickým a právním stavem. Stanovení výše základu daně by bylo v kompetenci obce a hodnotová mapa by byla schvalována zastupitelstvem obce ve formě obecně závazné vyhlášky. U zdanění staveb dle systému *ad valorem* je třeba dbát, aby takovéto zdanění nezvýhodňovalo stavby, které mají nízkou hodnotu v důsledku

⁷⁵ HOLMES, Alena. *Daň z nemovitostí - Hledáme přijatelná řešení*. Seminář: Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit? Praha, 18. 2. 2010.

⁷⁶ Tamtéž.

⁷⁷ RADVAN, Michal. *Negativa zdanění nemovitostí ad valorem*. In David Sehnálek. *Dny práva 2011 – Days of Law 2011. Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2012. s. 319 -327, 9 s.

toho, že se o ně jejich vlastníci nestarají a naopak znevýhodňovala vlastníky, kteří o své domy pečují a vytvářejí zisk a hodnoty pro celou společnost.

Při zásadní změně koncepce v tak citlivé oblasti jakou je zdanění majetku, je nutné postupovat nanejvýš obezřetně a promyšleně. Dle mého názoru by na základě důkladné analýzy současného systému zdanění nemovitostí v České republice a při zohlednění místních specifik,⁷⁸ měly být řádně označeny jeho přednosti a nedostatky tak, aby tyto mohly být promítnuty do návrhu nového zákona při přechodu na zdanění nemovitostí dle systému *ad valorem*.

4.1. Argumenty pro zavedení zdanění nemovitostí ad valorem

Jednou ze základních tezí pro zavedení zdanění nemovitostí na základě systému *ad valorem* je snaha o spravedlivější zdanění nemovitostí,⁷⁹ které bude odrážet jejich přibližně skutečnou hodnotu a postihovat tak spravedlivěji daňové poplatníky podle hodnoty jejich nemovitého majetku, na rozdíl od současného systému, kdy se daň z nemovitostí stanovuje především podle rozsahu co do rozlohy a velikosti majetku. Počítá se tedy s tím, že již nebude docházet k tak silné daňové nespravedlnosti, kdy daňový poplatník v ekonomicky silných oblastech (především městských aglomeracích) odvádí daň ve stejné výši jako daňový poplatník v ekonomicky slabších oblastech, přičemž jejich důchody jsou neporovnatelně vyšší. S tím částečně souvisí i neochota ke zvyšování daně z nemovitostí, kterým se tato nespravedlnost dále prohlubuje.

Dalším předpokladem, který s výše uvedeným přímo souvisí, je snaha o zvýšení daňového výnosu daně z nemovitostí. Tento argument je samozřejmě nazírán z pohledu státu, daňovému poplatníkovi zvýšení daně přímo žádné výhody nepřináší. To, že má Česká republika nízký výnos inkasa daně z nemovitostí ve srovnání s dalšími rozvinutými státy je upozorňována již několik let, naposledy se k tomuto vyjadřovala Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), jež ve své zprávě *Going for*

⁷⁸ Např. množství restituovaných nemovitostí ve vlastnictví osob, jež nemají dostatek finančních prostředků na jeho údržbu, nebo nedávno dokončená deregulace nájemného.

⁷⁹ K otázce daňové spravedlnosti se blíže vyjadřuje např. PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 642 s., s. 389.

Growth pro rok 2013⁸⁰ České republiky doporučuje, aby výnos daně z nemovitostí zvýšila. Vedle odstranění daňové nespravedlnosti je tak snazší možnost zvýšení daňové sazby další významným motivem pro změnu systému zdanění nemovitostí.

Jakmile bude výše daňové povinnosti stanovována na základě hodnoty jednotlivých nemovitostí, bude také vytvořen mechanismus na základě, kterého budou mít vlastníci nemovitostí daleko silnější motivaci se svým nemovitým majetkem nakládat tak, aby pro ně byl finančně rentabilní. V delším časovém horizontu by to mohlo vést k efektivnějšímu i efektnějšímu využívání nemovitostí, a to jak budov, tak pozemků. Částečně by tak mohl být řešen problém s mnoha opuštěnými zchátralými budovami, či nezastavěnými parcelami, které hyzdí centra českých měst, protože s nimi vlastníci nijak nenakládají. Aniž by je k tomu však současná výše daně z nemovitostí, či jiný mechanismus jakkoliv motivoval, či nutil. Změna systému zdanění nemovitých věcí, tak může mít pozitivní efekt i na efektivní využívání půdy a stavebních parcel.

4.2. Argumenty proti zavedení zdanění nemovitostí ad valorem

S přihlédnutím k zahraničním zkušenostem je nezpochybnitelným faktem, že každý systém má své výhody i nevýhody. Výše uvedené argumenty pro zavedení systému *ad valorem* však platí pouze za předpokladu, že celý přechod proběhne řádně a bude zavedena promyšlená koncepce jak oceňování nemovitostí, tak postupu při stanovení daně. Vzhledem k tomu, že se o zavedení zdanění nemovitostí systémem *ad valorem* mluví v ČR nejméně již od roku 1999,⁸¹ je zřejmé, že se jedná o velmi složitou záležitost, která povede k nejzásadnější změně ve zdanění nemovitostí na našem území od roku 1989.

Zároveň se předpokládá, že celá transformace bude velmi nákladná, a stejně tak i následná správa daně bude zřejmě nákladnější než v dnešním jednotkovém systému (to má být kompenzováno vyšším výnosem daně a vyšší daňovou spravedlností). Nákladnost celého systému *ad valorem*, tedy jak při přechodu, tak u následné správy, je nejsilnějším negativním argumentem proti jeho zavedení. Ministerstvo financí by tak

⁸⁰ <http://www.oecd.org/eco/growth/Czech-Republic.pdf>

⁸¹ RADVAN, Michal. Zdanění nemovitostí v Evropě. 1. vyd. Praha: LexisNexis, 2005, 102 s. ISBN 80-86920-00-3, s. 98.

mělo připravit co nejpřesnější analýzu nákladů, na jejímž základě by došlo ke zhodnocení, zda je změna systému zdanění v nejbližších letech proveditelná.

Konzervativní argument, který se jistě proti změně systému zdanění nemovitostí objeví, je ten, že dosavadní systém až na nějaké drobnosti funguje a není vhodné přistupovat k takto radikální změně. Takovouto argumentaci je však nutno odmítnout jako neopodstatněnou a brzdící přirozený vývoj společnosti. Bude-li systém ke shodě všech kompetentních subjektů jak legislativně, tak exekutivně řádně připraven a dostatečnými argumenty odůvodněn, jakož i vysvětlen všem poplatníkům daně, není žádoucí této reformě bránit. Alternativou, o které by se však hovořit mělo, a to jako o protinávruhu k přechodu na jiný systém zdanění, je výrazná reforma stávajícího jednotkového systému, třeba i se zesílenými prvky *ad valorem*.

Samotný systém zdanění *ad valorem* je nutné správně nastavit již od samého počátku. Je třeba předejít tomu, aby sestavení hodnotových map a jejich pravidelná aktualizace, bude-li tato pravomoc svěřena obcím, představovali příliš velkou zátěž pro obecní rozpočty. Dále by měla být řešena ochrana daňových poplatníků za situace, kdy obce budou moci stanovit neúměrně vysoký základ daně, nebo ten bude stanoven v rozporu se zásadami nediskriminace a rovného zacházení, jak se tomu v některých případech děje i dnes.

Dále je nutné přihlédnout k tomu, že se jedná o politicky zvláště citlivé téma, jež se dotýká jak politiky na celostátní úrovni, tak politiky komunální. V současné chvíli s ohledem na významné změny, které sebou přináší rekodifikace soukromého práva a zavedení jednotného inkasního místa, tak i na politickou situaci, lze v nejbližších letech očekávat zachování současného zdanění na základě jednotkového systému a tedy další prostor pro podnětnou diskuzi vztahující se k takto zásadní změně, která se dotkne většiny občanů a ještě větší části voličů.

ZÁVĚR

Tato práce reflektuje platnou právní úpravu daně z nemovitostí v roce 2013 a v návaznosti se zaobírá navrhovanou novelou, která přináší určité terminologické, legislativně technické ale i další změny, a to zejména v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva v České republice od roku 2014. Práce po základním vhledu do tématu a teoretickém úvodu rozebírá jednotlivé prvky právní konstrukce daně, kompetence obcí ve vztahu k dani z nemovitostí, jakož i dlouhodobě nastíněnou změnu ve zdaňování nemovitostí, přechodem z jednotkového systému na systém *ad valorem*.

V českém právním prostředí je daň z nemovitostí velice zajímavým institutem, kterému však dosud není věnována dostatečná pozornost, a to především příslušnými politiky, na jejichž vůli a odpovědnosti závisí provedení veškerých významných změn, jež se dotknou daně z nemovitostí. Stále je tedy v platnosti zákon z roku 1991, který byl již mnohokrát novelizován. Z tohoto pohledu je zákon již zastaralý a bylo by vhodné, aby byl přijat předpis zcela nový. Takovému postupu však brání současná nejistota ohledně přechodu na nový systém zdanění nemovitostí, který se však dosud nijak neblíží své realizaci, a tak se zdá, že i v nejbližších letech zůstane zakonzervován současný stav.

Tou nejvýznamnější změnou, o které se již dlouhá léta hovoří, a která by měla zásadním způsobem změnit celou koncepci daně z nemovitostí, přechod z tzv. jednotkového systému zdanění nemovitostí na tzv. systém *ad valorem*. Přitom je zcela opomíjen fakt, že správné nastavení konstrukce daně a její správy by v ideálním případě mělo mít velmi pozitivní dopady v celé společnosti, zejména se jedná o zjednodušení konstrukce daně, posílení daňové spravedlnosti ve společnosti, větší míru odpovědnosti u vlastníků jednotlivých nemovitostí, posílení autonomie obcí, při přenesení správy daně na obce částečnou decentralizaci daňové správy, posílení vztahu mezi obcí a jejími obyvateli a v neposlední řadě větší zájem vlastníků nemovitostí o fungování obce a v tom důsledku zvýšení kontroly samotné obce. V neprospěch zavedení systému *ad valorem* naopak hovoří jeho nákladnost, a to jak počáteční tzv. transakční, tak běžné se správou daně. Z tohoto pohledu se pak domnívám, že Ministerstvo financí jako případný předkladatel zákona bude muset pádně argumentovat ve prospěch této změny a především mít zpracovanou studii jaké reálné dopady přinese. Je nutné

zdůraznit, že pouze precizně připravený systém zdanění *ad valorem*, má šanci být úspěšný a hodnotit veškerá ta kladná očekávání, jež jsou do něj vkládána. Dalším předpokladem je náležité seznámení daňových poplatníků s touto změnou a dostatečná prezentace pozitivních přínosů. Nebudou-li tyto předpoklady splněny, hrozí, že nový systém bude již od počátku přijímán s přílišnou nevolí, jak samotnými daňovými poplatníky, tak i obcemi, jakožto výlučnými příjemci výnosu daně.

Nebude-li přechod na nový systém zdanění realizován v horizontu následujících let, považuji za vhodné, aby došlo k významnější úpravě stávajícího stavu, jíž by měla být dále posílena autonomie obcí i v daňové oblasti, avšak samozřejmě se stanovením pevných mantinelů, ve kterých by se obce směly pohybovat. Dále bych očekával a navrhuji, aby obce samotné vyvinuly iniciativu v tomto směru na základě, které by například mohlo dojít ke zjednodušení a zpřehlednění systému koeficientů a zvýšení výsledné daňové povinnosti pro některé nemovitosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BAXA, Josef. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 3 sv. ISBN 978-80-7357-564-9.

BUUS, Tomáš. *Tržní hodnota v podmínkách krize*. Finanční management & controlling v praxi 1/2010, s. 36.

HOLMES, Alena. *Daň z nemovitostí - Hledáme přijatelná řešení*. Seminář: Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit? Praha, 18. 2. 2010.

KUBÁTOVÁ, Květa a Václav VYBÍHAL. *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnicího se ekonomického, sociálního a právního prostředí*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 179 s. ISBN 80-86861-05-8.

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

MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. Vyd. 1. Praha: Beck, 2007, XVI, 248 s. ISBN 978-80-7179-598-8.

MARKOVÁ, Hana. *Daň z nemovitostí (Důvody její existence, perspektivy, mezinárodní srovnání)*. www.dvs.cz/clanek.asp?id=5745480 (Deník veřejné správy online). 10. 12. 2003.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2013* Praha: Grada Publishing, 2013, 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.

MARKOVÁ, Hana. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků*. Beroun: Eva Rozkotová - IFEC, 2008, 152 s. ISBN 978-80-87146-08-8.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 642 s. ISBN 978-80-7357-698-1.

RADVAN, Michal. *Negativa zdanění nemovitostí ad valorem*. In David Sehnálek. Dny práva 2011 – Days of Law 2011. Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování). 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2012. s. 319-327, 9 s. ISBN 978-80-210-5914-6.

RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitého majetku na základě tržní hodnoty*. COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-5151-5.

RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha: LexisNexis, 2005, 102 s. ISBN 80-86920-00-3.

RADVAN, Michal. *Místní daně*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 243 s. ISBN 978-807-3579-326.

RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006, xxiii, 335 s. ISBN 80-7179-478-3.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: Beck, 2007, XI, 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

SEDMIHRADSKÁ Lucie, Třetí rok uplatňování místního koeficientu u daně z nemovitostí. <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6482831> (Deník veřejné správy online). 13. 4. 2011

SKÁLA, Milan. *Novela zákona o dani z nemovitostí od 1. 1. 2012* Daně a právo v praxi 2011/9.

ŠVESTKA, Jiří, Jiří SPÁČIL, Marta ŠKÁROVÁ a Milan HULMÁK. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: Beck, 2009, 2 sv. ISBN 978-80-7400-108-6.

TEKLÁ A.: *Daňová a hospodářská kartotéka*, Sv. 21, (2013) č. 2, s. 11-16

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

Internetové a jiné zdroje:

<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2013/diskuze-zakon-verejne-pojistne-12577-12577>, 15. 4. 2013.

<http://www.cuzk.cz>, 31. 5. 2013.

<http://cs.wikipedia.org/wiki/Koeficient>, 20. 5. 2013.

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20237.html?year=0%C2%93, 30. 4. 2013.

<http://www.novinky.cz/finance/201799-chatari-se-bouri-protoze-mistni-plati-nizsi-dan-z-nemovitosti.html>, 31. 5. 2010.

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20237.html?year=0%C2%93, 30. 4. 2013

<http://www.oecd.org/eco/growth/Czech-Republic.pdf>, 25. 6. 2013.

Ministerstvo vnitra, odbor dozoru a kontroly veřejné správy. Právní výklad k zákonnému zmocnění odboru dozoru a kontroly veřejné správy Ministerstva vnitra K obecně závazné vyhlášce, kterými se stanovují koeficienty pro výpočet daně z nemovitostí 1. 1. 2011.

POUŽITÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 1/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 43/1928 Sb., o stavebním ruchu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi, v platném znění.

Zákon č. 181/1999 Sb., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o přijetí Evropské charty místní samosprávy.

Vyhláška Českého úřadu zeměměřického a katastrálního č. 26/2007 Sb., kterou se provádí zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, (katastrální vyhláška).

Vyhláška Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území.

Vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 12/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o dani z nemovitostí.

Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků.

SEZNAM JUDIKATURY

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 529/05-1

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 22/02

Rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 29 CA 324/2001

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 256/2002-25

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Graf 1: Přehled vývoje inkasa daně z nemovitostí v letech 1993 až 2012 v mil. Kč	13
Tabulka 1: Procentuálně stanovená sazba daně z pozemků	38
Tabulka 2: Pevně stanovená sazba daně z pozemků	38
Tabulka 3: Základní sazba daně ze staveb	39
Tabulka 4: Přehled vývoje počtu obcí se zavedeným místním koeficientem	45
Tabulka 5: Hodnoty polohové renty	47
Tabulka 6: Zjednodušené schéma pravomoci obcí ke stanovení koeficientů	50

ABSTRAKT

Cílem této práce je posoudit aktuální právní stav daně z nemovitostí v rámci daňového systému České republiky. Diplomová práce se skládá z celkem čtyř kapitol, přičemž každá z nich se zabývá daní z nemovitostí z jiného úhlu pohledu.

První kapitola si klade za cíl provést úvodní seznámení s daňovou problematikou, obecně vymezit základní daňové pojmy a teoretickou koncepci daní. Kapitola je rozdělena na tři části, přičemž první část vymezuje pojem „daně“, druhá část je zaměřena na daňovou soustavu a jednotlivé typy daní a třetí část se zabývá prvky právní konstrukce daní. Druhá kapitola se člení na šest částí a je zcela soustředěna na účinnou právní úpravu daně z nemovitostí v České republice, konkrétně na jednotlivé prvky právní konstrukce daně z nemovitosti. Třetí kapitola pojednává o oprávnění obcí ve vztahu k dani z nemovitostí, dělí se na tři části a tyto jednotlivé části popisují konkrétní daňové koeficienty, kterými obce mohou ovlivňovat výši daně z nemovitostí. Čtvrtá kapitola se soustředí na možnou změnu systému zdanění u daně z nemovitostí a ve svých dvou částech popisuje možné výhody a nevýhody přechodu na nový systém zdanění.

V rámci celé práce je zohledněno, že od roku 2014 nabývá účinnosti nový občanský zákoník, který sebou nutně přináší změny i v daňové oblasti. Podrobně je tedy rozebrána navrhovaná související novela zákona o dani z nemovitostí, která je v této chvíli v parlamentu schvalována v rámci „doprovodné legislativy“ k novému občanskému zákoníku. Přestože se přechod na zdanění nemovitostí dle systému *ad valorem* dlouhodobě připravuje, nebyla dosud nalezena dostatečná politická odvaha, aby byla otevřena širší společenská diskuze k této významné změně, natož, aby byl zahájen legislativní proces přípravy a schvalování nového předpisu. S ohledem na zahraniční zkušenosti je třeba klást důraz na to, aby byla změna systému zdanění zpracována na vysoké úrovni a připravena do posledních detailů.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z nemovitostí, nemovitá věc, ad valorem

THE POSITION OF REAL PROPERTY TAX WITHIN THE TAX SYSTEM OF THE CR

SUMMARY

The purpose of present thesis is to analyze real property tax within the tax system of the Czech Republic. Present thesis is composed of four chapters and each of them is dealing with different aspects of real property tax.

Chapter One is introductory and defines basic terminology and theoretical aspects of taxation in general. The chapter is subdivided into three parts. Part One deals with term “tax” and explains it. Part Two describes types of taxes. Part Three is concerned with elements of the law concept of tax. Chapter Two examines relevant Czech legislation of real property tax. The chapter consists of six parts, which are focused on concrete law elements of real property tax. Chapter Three is subdivided into three parts and provides an outline of municipal authority for real property tax. Each part describes different competence of municipality how to influent real property tax. Chapter Four concentrates on pros and cons resulting from the change of real property taxation in Czech Republic.

From 2014 comes into effect new Czech Civil code, which will bring a lot of changes even in taxation. So the proposed amendment of real property tax is taken into account in present thesis. Although change to the *ad valorem* taxation of real property is discussing for years, it has not been found sufficient political courage to open a wider social discussion yet, let alone to initiate legislative process. Given the experience of foreign countries emphasis should be given if the change of taxation will be professionally prepared and thought out to the last detail.

KEY WORDS

tax on real estate, land value tax, ad valorem