

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Tereza Puzyrevská

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ PO REKODIFIKACI SOUKROMÉHO PRÁVA

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a právní vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 19.3.2014

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala sama, za použití zdrojů a literatury v ní uvedených a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

19.3.2014

Tereza Puzyrevská

Tímto bych ráda poděkovala doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce a za podnětné připomínky.

Obsah:

Obsah:	3
Úvod	4
1. Obecně k tzv. rekodifikaci soukromého práva.....	5
1.1 Nové pojetí vybraných právních institutů.....	7
1.2 Změny v terminologii	16
2. Obecný úvod k daním.....	17
2.1 Pojem daň.....	17
2.2 Základní dělení daní	19
2.3 Daňová soustava.....	20
3. Majetkové daně	20
4. Prvky daňové konstrukce.....	25
5. Daň z nemovitých věcí – obecně.....	26
5.1 Obecně ke změnám provedeným zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.	28
5.2 Struktura zákona o dani z nemovitých věcí	30
6. Daň z pozemků.....	30
6.1 Předmět daně	30
6.2 Poplatníci daně	33
6.3 Osvobození od daně.....	34
6.4 Základ daně	36
6.5 Sazba daně.....	37
7. Daň ze staveb a jednotek	38
7.1 Předmět daně	38
7.2 Poplatníci daně	40
7.3 Osvobození od daně.....	40
7.4 Základ daně	41
7.5 Sazba daně.....	42
8. Společná ustanovení	45
9. Správa daně	46
9.1 Správa daně z nemovitých věcí.....	49
10. Návrhy de lege ferenda	54
Závěr.....	56
Použitá literatura	57

Úvod

Daně jsou nedílnou součástí našeho života, setkáváme se s nimi, s jistou nadsázkou, na každém kroku. Nemovitý majetek tvoří z pravidla nejpodstatnější, nejdůležitější část majetku osob, daň z nemovitých věcí je ve skupině majetkových daní rovněž nejvýznamnější. Ačkoli je to daň, kterou znají právní řády snad všech evropských zemí, názory na ni se stále různí, jedná se proto o problematiku stále aktuální.

Právní problematika daní, jakožto pododvětví práva finančního, spadá do oblasti veřejného práva. Veřejné právo se přirozeně vzájemně ovlivňuje s právem soukromým a tyto dvě velké oblasti musí být spolu v souladu a to nejen terminologickém, ale i faktickém, věcném. Tento fakt se projevil rovněž v tématu této práce – Daň z nemovitých věcí po rekodifikaci soukromého práva.

Cílem této práce je přiblížit zákonnou úpravu daně z nemovitých věcí a nabídnout mé kritické hodnocení jak novinek zanesených do zákona v souvislosti s novelou provedenou právě v návaznosti na rekodifikaci, na i na instituty nezměněné a na teoretická východiska daně z nemovitých věcí vůbec. K tomu je používána popisná a hodnotící metoda a rovněž metoda komparativní ve vztahu k právní úpravě před a po provedené novele.

Práce je složena z celkem 10 kapitol rozdělených do dvou částí, části obecné a zvláštní. První teoretická část nejprve v obecné rovině hovoří o procesu rekodifikace soukromého práva, vysvětluje základní souvislosti a obecné dopady na právní řád jako celek. Další kapitola zahrnuje rozbor vybraných právních institutů dotčených rekodifikací, které souvisí s daní z nemovitých věcí a je tedy třeba je vysvětlit. Ze stejných důvodů se další kapitola stručně věnuje terminologickým změnám. Dále obecná část práce zahrnuje kapitoly věnující se daňové teorii – pojmu daň, teoretickému dělení daní se zvláštním důrazem na daně majetkové, stručné pojednání o prvcích daňové konstrukce a o daňové soustavě. Toto považuji za nezbytné východisko pro následující zvláštní část práce, která s představenými pojmy a instituty dále pracuje.

Zvláštní část je plně věnována dani z nemovitých věcí. Úvodem jsou zmíněny změny, které do právní úpravy daně z nemovitých věcí vnesla novela přijatá v souvislosti s rektifikací soukromého práva. Následují jednotlivé kapitoly věnující se

prvkům daně z nemovitých věcí – nejprve dani z pozemků a následně dani ze staveb a jednotek. Struktura práce v této části pro přehlednost kopíruje strukturu zákona o dani z nemovitých věcí.

Práce je uzavřena kapitolou věnující se návrhům de lege ferenda a směřováním daně vůbec a závěrem.

Ke zpracování obecné části práce bylo k dispozici velké množství odborné literatury. Vzhledem k tomu, že práce je zpracovávána podle právního stavu účinného pouze přibližně čtvrt roku, zvláštní část se opírá převážně o zdroje časopiseckého charakteru a důvodové zprávy k předmětným zákonům.

Práce vychází ze stavu legislativy platné a účinné k 1.3.2014.

1. Obecně k tzv. rekodifikaci soukromého práva

Vzhledem k tomu, že téma mé práce zní Daň z nemovitých věcí po rekodifikaci soukromého práva, považuji za nezbytné na začátku své práce krátce pojednat o procesu tzv. rekodifikace soukromého práva a zasadit tak dále rozebíranou právní úpravu do širších souvislostí. Celému procesu byla rovněž věnována poměrně velká mediální a politická pozornost, domnívám se proto, že ucelený souhrn událostí s procesem souvisejících bude přínosný.

Do 31.12.2013 základní právní předpis soukromého práva - zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, byl ovlivněn dobou svého vzniku a tehdejšími názory na soukromé právo. Po roce 1989 byla provedena jeho rozsáhlá novela¹, která zákoník přizpůsobila novým poměrům, zároveň tím ale výrazně zasáhla do jeho koncepce. Dalšími novelizacemi provedenými v průběhu jeho účinnosti se stal zákoník systematicky velmi neuspořádaný a nepřehledný. Postupně docházelo k rušení celých částí zákona, naopak mnohá ustanovení byla vkládána s tzv. lomeným paragrafovým označením. Dalším negativem dosavadního právního stavu byla roztržitost občanskoprávní úpravy do mnoha samostatných zvláštních právních předpisů. Orientace v soukromém právu se tak postupně stávala čím dál složitější. To považuji za negativum ve všech právních odvětvích, ale v odvětví úzce spojeném s občanským zákoníkem

¹ zákonem č. 509/1991 Sb., kterým se mění, doplňuje a upravuje občanský zákoník

zvlášť. Občanské právo, jakožto obor soukromého práva, s nímž se dostává do styku doslova každý člověk, by měl být srozumitelný pro veškerou veřejnost, tedy i laickou, bez zvláštního právního vzdělání. Jen tak bude reálně možné, že se občané s předpisy seznámí a budou si vědomi práv a povinností z nich pramenících.

Myšlenka na vytvoření nového zákona se objevila již z kraje 90. let, věcný záměr zákona byl schválen v roce 2001, návrh zákona schválen vládou v roce 2009, znovu v upravené podobě v roce 2011. Ve stejném roce prošel zákon Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR, počátkem roku 2012 Senátem Parlamentu ČR a po podpisu prezidenta republiky vyšel dne 22.3.2012 ve Sbírce zákonů².

Proces rekodifikace soukromého práva byl tedy dovršen v březnu roku 2012 tím, že ve Sbírce zákonů došlo k publikaci 3 zcela nových zákonů: zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích) a zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém.

Od počátku předpokládaná (a navzdory složité politické situaci nakonec dodržená) doba nabytí účinnosti občanského zákoníku byla stanovena na 1.1.2014. Ve vzniklém legisvakantním období bylo přijato několik desítek navazujících a prováděcích právních předpisů, stejně jako bylo několik desítek existujících předpisů změněno (a to jak čistě technicky, terminologicky, tak i obsahově, v reakci na věcné novinky rekodifikací zavedené). Bez těchto kroků by nebylo plnohodnotné fungování nové právní úpravy možné, navazující a prováděcí předpisy byly tedy prakticky stejně důležité, jako výše uvedené "základní" zákony samy.

Základními východisky občanského zákoníku z roku 2012 je opuštění myšlenkového základu socialistického práva a naopak příklon ke středoevropskému způsobu právního myšlení. Ze základních principů, které se promítají do celého soukromého práva, lze uvést princip kladení důrazu na svobodu jednotlivce a autonomii jeho vůle, princip ochrany dobré víry a princip poctivého jednání každého jednotlivce.

² ČECH, Petr. Rekodifikace soukromého práva za dvěma (a přesto zahalena nejistotou). *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2012, roč. 2012, č. 04, s. 28.

Ministerstvo spravedlnosti ČR deklaruje, že vytvořením a přijetím nového občanskoprávního kodexu se Česká republika zařadí i v oblasti soukromého práva mezi ostatní vyspělé evropské země³.

1.1 Nové pojetí vybraných právních institutů

Koncepčních změn přináší tzv. nový občanský zákoník nespočet, vzhledem k tématu této práce se zde ale zaměřím pouze na ty, které se váží k problematice daně z nemovitých věcí. Za zásadní tedy považuji nové vymezení následujících právních institutů:

- věci

občanský zákoník účinný do konce roku 2013 pojem věc nijak nevymezoval a ponechal tento úkol právní teorii. Na příklad učebnice autorů působících na plzeňské právnické fakultě k pojmu věci uvádí: "... hmotný předmět nebo ovladatelná přírodní síla musí být ovladatelné, aby mohly být v právním smyslu věcmi a to objektivně: nemusí být tedy v konkrétní chvíli ovládány, ... a nemusí je ovládat každý..."⁴ Oproti dosavadnímu stavu se zákonodárce rozhodl věc přímo v občanském zákoníku účinném od roku 2014 definovat a činí tak v § 489, který říká: *Věc v právním smyslu (dále jen "věc") je vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.* Zákonodárce tedy zvolil cestu tzv. širokého pojetí věci, které se neomezuje pouze na věci seznatelné lidskými smysly, ale zahrnuje v sobě rovněž věci bez hmotné podstaty, nehmotné a dokonce i práva (zejména práva na plnění- pohledávky). Jak uvádí důvodová zpráva k návrhu občanského zákoníku, zvolené řešení "vyhovuje lépe praktické potřebě i hledisku zdejšího ústavního pořádku. ... plně konvenuje s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a odpovídá i pojetí mezinárodních smluv na ochranu vlastnictví a řadě nadnárodních úprav..."⁵. Vedle vymezení pozitivního obsahuje občanský

³ „Zákon pro život, zákon inspirovaný životem.“. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. [http://obcanskyzakonik.justice.cz/\[online\]](http://obcanskyzakonik.justice.cz/[online]). 2013 [cit. 2014-01-29]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/o-novem-obcanskem-zakoniku/>

⁴ FIALA, Josef a Milan KINDL. *Občanské právo hmotné*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, s. 178. ISBN 9788073800581.

⁵ VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva*. 2011, 117 s. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/texty-zakonu/>

zákoník i vymezení negativní⁶, kterým výslovně z právního režimu věcí vyjímá lidské tělo a jeho součásti a živá zvířata.

Oproti dosavadnímu občanskému zákoníku obsahuje nový rovněž mnohem obsáhlejší úpravu dělení věcí⁷ a to podle tradičních hledisek (na věci hmotné a nehmotné, movité a nemovité) a dále vymezuje některé další pojmy s věcmi související (např. věc zastupitelná, zužitelná, hromadná, součást, příslušenství⁸).

- nemovitá věc

zatímco občanský zákoník účinný do konce roku 2013 označoval za nemovitosti v § 119 *pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem*, občanský zákoník účinný od roku 2014 obsahuje mnohem širší a do jisté míry revoluční⁹ vymezení. Za nemovitou věc označuje:

- *pozemky* - kterými se všeobecně rozumí části zemského povrchu

- *podzemní stavby se samostatným účelovým určením* - typicky půjde např. o metro, podzemní garáž (důlní díla a stavby jsou ponechána úpravě zvláštním zákonem¹⁰)

- *věcná práva k nim* - což znamená, že nemovitou věcí se nově stane i věc nehmotná, např. zástavní právo k pozemku

- *práva, která za nemovité věci prohlásí zákon* - např. právo stavby, o kterém bude pojednáno níže v samostatném bodu

- *věc (nikoli pouze stavba), která není dle jiného právního předpisu součástí pozemku a nelze ji přemístit z místa na místo bez porušení její podstaty* - např. vodovody a kanalizace podle zákona o vodovodech a kanalizacích¹¹, ložiska nerostů dle horního zákona¹², jednotka dle občanského zákoníku.

Z ustanovení upravujících součást a příslušenství věci dále vyplývá, že nemovitou věcí je rovněž:

⁶ § 493, 494

⁷ díl 2 Rozdělení věcí, § 496 až 504

⁸ rovněž v díle 3 Součást věci a příslušenství věci § 505 až 513

⁹ ČECH, Petr. Pojem a druhy věcí v novém občanském zákoníku. *Legal news: březen 2012*. 2012, březen 2012, s. 2. Dostupné z: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-pojem-a-druhy-veci-v-novem-obcanskem-zakoniku.pdf>

¹⁰ zákon č. 44/1988Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství

¹¹ zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů

¹² zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)

- *dočasná stavba* za podmínky, že ji nebude možné přemístit z místa na místo bez porušení její podstaty. Např. dočasná zděná stavba. Naproti tomu dočasná stavba, jejíž podstata by se přemístěním změnila, např. dočasná reklamní stavba složená z propojených panelů¹³, bude věcí movitou.

Další pohled na dočasnost stavby uvádí ve svém článku Ing. Běhounek: "Stavbou dočasnou se zde vyjadřuje dočasnost právního titulu - např. bude-li pronajat pozemek na 20 let za účelem, aby si nájemce na pozemku postavil svou stavbu, bude se jednat o dočasnou stavbu a tato nebude součástí pozemku."¹⁴

- *inženýrské sítě, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení*. Má se za to, že součástí inženýrských sítí jsou i stavby a technická zařízení provozně s nimi související, nelze-li je přemístit z místa na místo bez porušení jejich podstaty.

Pro úplnost uvádím, že věci movité jsou vymezeny jako veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná¹⁵.

- zásada *superficies solo cedit* (povrch ustupuje půdě)
občanský zákoník z roku 2012 po více než 50 letech vrací § 506 a následujícími do našeho právního řádu tuto klasickou starořímskou zásadu. Na příklad Blackův právní slovník heslo *superficies solo cedit* definuje takto: *Všechno, co je pevně spojeno se zemí, je její součástí*¹⁶. Zákodárce zvolil následující formulaci:
(1) Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.

¹³ SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 - I. díl. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2013, 2013/9.

¹⁴ BĚHOUNEK, Pavel. Rekodifikace soukromého práva od 1.1.2014 - nemovité věci. *Účetnictví v praxi*. 2013, 2013/12.

¹⁵ K definici bylo přistoupeno v souladu s osvědčeným legislativním pravidlem- při definování párového pojmu definuje pouze jeden pojem z dané dvojice a obsah pojmu druhého lze snadno dovodit argumentací a contrario, čímž se vyhne riziku, že by určitá část materie zůstala nepokryta. Citováno z JANEČKOVÁ, Eva, Vladimír HORÁLEK a Karel ELIÁŠ. *Encyklopedie pojmů nového soukromého práva*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, s. 54. ISBN 8072018701.

¹⁶ BLACK, Henry Campbell. *Blackův právní slovník*. Praha: Victoria Publishing, 1993, s. 1312. ISBN 8085605236.

(2) Není-li podzemní stavba nemovitou věcí, je součástí pozemku, i když zasahuje pod jiný pozemek.

V následujících ustanoveních výslovně prohlašuje rostlinstvo vzešlé na pozemku za jeho součást a naopak výslovně uvádí, že inženýrské sítě součástí pozemku nejsou a dále umožňuje zřídit tzv. výhradu pro stroj nebo jiné upevněné zařízení.

Praktické dopady znovuzavedení této zásady jsou rozsáhlé a z právního hlediska i značně zajímavé. Stavby ve vlastnictví vlastníka pozemku, na kterém se nacházejí, přestaly být k 1.1.2014 nejen nemovitostmi, ale věcmi v právní smyslu vůbec, automaticky se staly součástí daného pozemku. Od tohoto okamžiku bude nadále možné disponovat pouze s pozemkem, dispozice se bude automaticky týkat rovněž staveb na pozemku zřízených. Zákon samozřejmě musel vyřešit situaci, kdy mají pozemek a stavba vlastníka odlišného. Zde k výše popsanému právnímu účinku nedojde, stavba nadále dočasně zůstane věcí nemovitou, ke spojení stavby s pozemkem dojde okamžikem, kdy se obě nemovité věci stanou vlastnictvím téhož vlastníka. Vlastníci obou nemovitých věcí mají vůči sobě navzájem předkupní právo¹⁷. Toto předkupní právo nebude možné dohodou omezit nebo dokonce úplně vyloučit. Nebude-li předkupní právo vlastníkem využito, zůstane zachováno i pro nabyvatele takového pozemku či stavby¹⁸. Z toho vyplývá, že dokud všechny pozemky a stavby na území České republiky nebudou v rukou stejných vlastníků, bude se na stavby aplikovat dvojí právní režim - část z nich bude pouze příslušenstvím pozemků, na nichž jsou zřízeny, a část bude dočasně samostatnými věcmi nemovitými.

Obecně tak platí pravidlo, že postaví-li někdo stavbu na cizím pozemku, stavba se stane součástí pozemku a vlastnictvím majitel pozemku. Stane se tzv. umělým přírůstkem. Občanský zákoník v takovém případě přiznává oběma stranám určitá práva a povinnosti.

S automatickým scelením pozemků a staveb na nich zřízených souvisí také způsob jejich evidence v katastru nemovitostí. Jedním z mnoha nově přijatých

¹⁷ § 3054 - 3058 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

¹⁸ NĚMCOVÁ, Magda a Radka LORINCOVÁ. Stavby a pozemky podle nového občanského zákoníku. *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2013, 3/2013, s. 12.

navazujících zákonů byl také katastrální zákon¹⁹. Ten ve svých přechodných ustanoveních, konkrétně v § 63 říká: *Údaje v katastru se vedou podle dosavadních právních předpisů do doby, než jednotlivé evidované údaje budou dotčeny změnou. Katastrální úřady jsou oprávněny uvést zápisy v katastru do souladu s tímto zákonem i dříve z moci úřední.* Dle mého názoru z toho vyplývá, že ačkoli z pohledu soukromého práva stavba zřízená na pozemku stejného vlastníka nebude samostatnou právní věcí, z praktických důvodů zůstane zápis v katastru nemovitostí stále stejný. Dojde-li však k dispozici s tímto majetkem, zápis nového vlastníka už na soukromoprávní změny reagovat bude a nový vlastník bude mít zapsaný již jen pozemek s poznámkou, že jeho součástí je rovněž stavba.

Ačkoli novinky zde popsané mohou a pravděpodobně budou z počátku v praxi působit jisté komplikace, považuji je českému právnímu řádu za přínosné. Stávající stav, ve kterém pozemek a stavba na něm zřízená mohly mít odlišného majitele, pokládám za nepřirozený a způsobující ve výsledku více komplikací, než kolik bude přinášet dočasný stav vyrovnávání se s nimi.

- právo stavby

i tento právní institut se do našeho právního řádu vrátil po více než 50 letech. Občanský zákoník z roku 1964 ho nepřevzal, zákonodárce se však rozhodl, v souladu s evropským trendem, pro jeho znovuzavedení v § 1240 a následujících.

Právo stavby je ze zákona věcí nemovitou a je konstruováno zákonodárcem záměrně jako věcné právo, nikoli jako služebnost, protože tím není vázáno na určitou osobu nebo pozemek a je umožněno ho dle záměru zákonodárce volně převádět, dědit atp. Potřeba tohoto institutu vychází z důsledků provedení zásady *superficies solo cedit*- totiž že stavby na pozemku shodného vlastníka se stanou součástí pozemku. Nebylo by tedy možné nově stavět na cizím pozemku a stát

¹⁹ zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon). Od 1.1.2014 zrušil zákony katastr nemovitostí dosud upravující: zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon) a zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem

se vlastníkem této stavby - stavba by automaticky "přirostla" k pozemku a stala se jeho součástí a tedy předmětem vlastnictví vlastníka pozemku. A právě toto překlenuje právo stavby, jehož jádrem je právo osoby, v souladu s tradicí nazvaného stavebníkem, na cizím pozemku stavbu nově zřídit nebo ji od dosavadního vlastníka převzít a "mít" ji. Právo stavby vzniká smlouvou, vydržením nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci v zákonem stanovených případech. Zřizuje se povinně pouze jako právo dočasné, nejdéle na dobu 99 let (lze ji však za naplnění zákonných podmínek prodloužit). Strany mají vůči sobě navzájem k objektům předkupní právo. Po uplynutí doby se stavba stane součástí pozemku, tedy vrátí se do standardního právního režimu zavedeného právě zásadou superficies solo cedit. Právo může být poskytnuto bezúplatně (je počítáno s tím, že základním přínosem bude zhodnocení pozemku poté, co se stavba stane jeho součástí) nebo za úplatu, která může být smluvena jako platba jednorázová nebo jako opakující se plnění, tzv. stavební plat. Neujednají-li si strany jinak, vlastník pozemku je při zániku práva povinen stavebníkovi poskytnout náhradu ve výši jedné poloviny hodnoty stavby v předmětné době. Strany si mohou ujednat odlišně nejen výši poskytnuté náhrady, ale i na příklad to, že žádná náhrada poskytnuta nebude a stavebník bude povinen pozemek uvést do původního stavu.

Konkrétní podoba smluvních ujednání bude záviset na motivaci stran k využití tohoto institutu. Dle mého názoru hlavní motivací vlastníka pozemku ke zřízení práva stavby bude fakt, že disponuje pozemkem, o nějž je na trhu zájem, ale sám nemá chuť či finanční prostředky na to, aby jeho potenciál využil (a vzdát se ho trvale, prodat ho, nechce). Naproti tomu potenciální stavebník nemusí mít prostředky na zakoupení pozemku, ale rád by na něm realizoval svůj podnikatelský záměr. Využije tedy práva stavby s předpokladem, že za dobu trvání práva se mu investice do stavby vrátí. V jiném případě může jeho podnikatelský záměr spočívat na stavbě časově omezené použitou technologií, příkladem mohou být dnes aktuální solární elektrárny, takže mu tento institut bude plně vyhovovat. Stejně tak může být pro obě strany výhodné převzetí už existující stavby v rámci konstrukce práva stavby, kdy stavebník stavbu na příklad zrekonstruuje a dále využívá ke svým podnikatelským účelům a její

dosavadní vlastník dostává protihodnotou sjednanou úplatu a po uplynutí práva stavby se mu "vrátí" stavba ve vylepšeném stavu.

Právo stavby je jako samostatná věc nemovitá na stavbě jako takové nezávislé. Stavba se automaticky stane jeho součástí. Právo lze v souladu se zákonnými a smluvními omezeními dále převádět, zastavovat, dědit a jinak s ním nakládat. Jako ostatní nemovité věci je předmětem zdanění daní z nemovitých věcí.

- jednotka

není institut v našem právním řádu zcela nový, ale oproti dosavadnímu stavu je jeho obsah rozšířen. Dosud byla jednotka definována speciálním zákonem o vlastnictví bytů²⁰ v § 2 písm. h) jako *byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu podle tohoto zákona*. Zahrnovala tedy v zásadě pouze byt jakožto vymezenou část domu. Občanský zákoník tento speciální zákon k 1.1.2014 zrušil, včetně všech na něj navazujících předpisů. Úprava vlastnictví bytů je zahrnuta přímo do občanského zákoníku, neboť do něj systematicky náleží, a umožní tak zjednodušení a větší přehlednost právní úpravy²¹. Konkrétně byla zařazena do části třetí Absolutní majetková práva, hlavy II. Věcná práva, oddílu 5 nazvaného nově Bytové spoluvlastnictví. Název dle zákonodárce lépe vyjadřuje účel úpravy - "především zajištění práva užívat a požívat prostorově vyčleněnou část domu, a to právo odvozeného od vlastnictví jednotky."²² Bytovým spoluvlastnictvím se tedy dle § 1158 rozumí *spoluvlastnictví nemovité věci založené vlastnictvím jednotek*. Bytové spoluvlastnictví může vzniknout v domě s alespoň dvěma byty. (Byt v zákoně přímo definován není, je pouze stanovena jeho hlavní vlastnost - prostorově oddělitelná část domu.²³) Dále je výslovně stanoveno, že co je

²⁰ 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)

²¹ VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva*. 2011, 301 s. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/texty-zakonu/>

²² VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva*. 2011, 302 s. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/texty-zakonu/>

²³ dochází k vypuštění podmínky, kterou dosud obsahoval zákon o vlastnictví bytů a to rozhodnutí stavebního úřadu o určení k bydlení

stanoveno pro byt, platí obdobně také pro nebytový prostor a soubor bytů nebo nebytových prostor.

Jednotka je v občanském zákoníku účinném do 1.1.2014 definovaná v § 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.* Nově tedy pojímá jako jeden celek byt a podíl na společných částech domu (které byly dosud předmětem podílového spoluvlastnictví), tvoří jeden vlastnický objekt. Rovněž společné části jsou nově definovány. Předně zákonodárce ze slovního spojení vypouští "domu" (společné části domu), neboť pojem je rozšířen, podle důvodové zprávy může jít i o "vedlejší stavby, technická zařízení s právní povahou samostatných věcí sloužících k užívání domu, ale umístěná na jiném pozemku mimo dům."²⁴ Za společné části se tedy považují *alespoň ty části nemovité věci, které podle své povahy mají sloužit vlastníkům jednotek společně. Společnými jsou vždy pozemek, na němž byl dům zřízen, nebo věcné právo, jež vlastníkům jednotek zakládá právo mít na pozemku dům.*

Vymezení je oproti dosavadní úpravě flexibilnější, odráží fakt, že každý dům je konstrukčně jiný. Důležitou změnu přináší § 1161, který zakotvuje alternativu k dosud povinnému pravidlu určení podílu na společných částech podle poměru velikosti podlahové plochy bytu k celkové podlahové ploše všech bytů v domě. Nově bude možné určit podíl na společných částech podle tzv. principu hodnoty-na základě povahy, rozměrů a umístění bytů, tedy se zřetelem k reálné hodnotě bytu, do níž se promítá na příklad umístění v konkrétním podlaží, na straně domu s atraktivnějším výhledem. Tuto nově zavedenou možnost považuji za přínosnou, neboť neomezuje vůli stran určit si poměry spravedlivěji, a to dle skutečné, reálné situace a ne pouze podle ne vždy vypovídající podlahové plochy.

²⁴ VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva*. 2011, 304 s. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/texty-zakonu/>

Co se týká společenství vlastníků jednotek, byla v podstatě přejala dosavadní, mimo úpravy vzniku společenství, která doznala výrazné změny. Dosud společenství vlastníků jednotek vznikalo automaticky po naplnění zákonných podmínek²⁵. To se v praxi ukázalo mnohdy problematickým, neboť vlastníci o vzniku často ani nevěděli a tedy si ani nemohli uvědomit práva a povinnosti tím vzniklá. Zákonodárce se proto rozhodl stávající pravidlo změnit a uzákonil, že společenství vlastníků jednotek nově vznikne zakladatelským právním jednáním. Tím úpravu přiblížil úpravě pro soukromé právo typické. Celý proces se tak nově skládá ze dvou fází - ze založení společenství a následně z jeho vzniku, ke kterému dojde konstitutivním zápisem do příslušného veřejného rejstříku. Ačkoli sebou tato nová úprava nese jisté povinnosti ze strany vlastníků a znamená větší administrativní zátěž i pro stát, jeví se mi jako vhodnější. Ke vzniku bude třeba aktivního jednání vlastníků, čímž jsou vyloučeny výše zmíněné negativní důsledky jejich nevědomosti.

Práva a povinnosti spojená s vlastnictvím bytu se od 1.1.2014 řídí úpravou občanského zákoníku²⁶. Výjimku z toho tvoří případy předpokládané § 3063. Nabytí vlastnického práva k jednotce se bude i po 1.1.2014 řídit zákonem o vlastnictví bytů, pokud vlastnictví k alespoň jedné jednotce v domě bylo nabyto v právním režimu zákona o vlastnictví bytů. Toto ustanovení tedy zakotvuje dichotomii právní úpravy. Zamezuje tomu, aby se nabývání vlastnictví v jednom domě posuzovalo dle dvou odlišných právních předpisů. Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu obsahující novelu říká, že na práva a povinnosti s vlastnictvím spojené se v obou případech bude pravděpodobně vztahovat pouze úprava občanského zákoníku²⁷. Já se rovněž přikláním k tomuto názoru. Posuzovat nabývání vlastnictví podle staré úpravy, je-li v domě alespoň jeden vlastník, jež nabyt podle staré úpravy, mi přijde logické a správné, neboť tak se všichni vlastníci ocitají v rovném postavení. Nevidím ale důvod, proč by se jejich následná práva a povinnosti neměla posuzovat podle nové úpravy

²⁵ § 9 odst. 3 zákona o vlastnictví bytů

²⁶ obecné pravidlo zakotvené § 3028

²⁷ VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu o změně daňových zákonů*. 2011, 162 s. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=2&ct1=0>

občanského zákoníku. Tento názor však zastává na příklad PhDr. Skála²⁸, jejich správnost tedy zřejmě ukáže až budoucnost a případná rozhodovací praxe soudů.

Pro úplnost uvádím, že ani úprava bytového spoluvlastnictví v občanském zákoníku není úplná. K jejímu doplnění byl přijat zákon č. 311/2013 Sb., o převodu vlastnického práva k jednotkám a skupinovým rodinným domům některých bytových družstev a o změně některých zákonů.

1.2 Změny v terminologii

Občanský zákoník z roku 2012 přináší rovněž mnoho změn v jazykové oblasti. Je deklarován návrat k tradičním způsobům vyjadřování typickým pro oblast soukromého práva, preferenci českých ekvivalentů cizích slov a zejména návrat k tradiční české terminologii. To může mít pozitivní vliv na vývoj české právní kultury, na druhé straně je staro-nová terminologie častým terčem kritiky z řad jak laické, tak odborné veřejnosti. Na toto téma se vyjadřuje na příklad i profesor Skřejpek následovně: "*Terminologie kodexu je nejen římskoprávní, ale také tradiční. Zavedl ji již profesor Leopold Heyrovský koncem 19. století, když vytvářel moderní českou terminologii soukromého práva. Použití této terminologie mi někde ale přijde poněkud samoúčelné. Do našeho práva se navrací zpět pojmy, které se už 60, 70 let v našem právnickém jazyce nepoužívají a mám obavu, že to bude působit problémy.*"²⁹ Na druhé straně posudek Ústavu pro jazyk český Akademie věd České republiky³⁰, který si nechalo koncem roku 2008 zpracovat Ministerstvo spravedlnosti, se o návrhu zákona vyjádřil veskrze pozitivně. Autoři posudku ho považují za dobře srozumitelný i běžnému občanovi, z formálního pohledu kultivovaný. Ke zmedializovaným a tolik kritizovaným výrazům jako je např. rozhrada a pacht uvádějí, že ačkoli se z hlediska současné češtiny jedná o výrazy zastaralé, v odborném právním jazyce může hrát jejich

²⁸ SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 - I. díl. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2013, 2013/9.

²⁹ SKŘEJPEK, Michal. Terminologie nového občanského zákoníku mi někdy přijde samoúčelná. *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2012, 07 2012.

³⁰ OLIVA, Karel. Jazykový posudek návrhu občanského zákoníku. In: *Nový občanský zákoník* [online]. 2008 [cit. 2014-02-12]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Jazykovy_posudek__Ustavu__pro_jazyk_cesky__Akademie_ved__Ceske_republiky.pdf

znovuzavedení pozitivní roly. Posudek vychází z předpokladu, že diskontinuita jejich užívání zákonným jazykem byla způsobena nikoli jejich překonáním, ale uměle v době totality.

Ačkoli osobně nejsem úplným přítelem měnění praxí přijímaných a zažitých termínů a zavádění termínu pro mou generaci neznámých, povede-li tato změna terminologie k navýšení právní kultury v českém právu, považuji ji za pozitivní. Jak bude skutečně občanský zákoník v praxi působit, ukáže až čas.

Vzhledem k námětu této práce považuji za užitečné alespoň heslovitě poukázat na následující změny:

- pojem nemovitost se mění na nemovitá věc
- podnikatelská činnost na podnikání
- živnostenské oprávnění na oprávnění provozovat živnostenské podnikání
- zakladatelské právní jednání jako souhrnný pojem pro právní úkon, na jehož základě dojde ke vzniku právnické osoby

2. Obecný úvod k daním

V obecné části této práce považuji dále za nutné stručně vysvětlit pojem daň jako takový a dále uvést stručné dělení daní. S těmito pojmy budu dále ve své práci pracovat a používat je, budu tedy moci navázat na toto vymezení.

2.1 Pojem daň

V českém právním řádu nenajdeme obecnou zákonnou definici pojmu daň. Zákony obsahující hmotněprávní úpravu jednotlivých daní používají zpravidla legislativní zkratku daň pro vlastní účely, míní vždy danou konkrétní daň, nikoli daň obecně. Nejobecněji si vymezuje daň pro své účely zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daní se pro účely tohoto zákona tedy 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.

Jedná se širší vymezení daně, jelikož v sobě zahrnuje rovněž clo, poplatky a jiné peněžité plnění³¹.

Bohaté teoretické vymezení však nabízí odborná literatura. Nejnovější učebnice finančního práva autorů působících na pražské právnické fakultě³² vymezuje daň jako platební povinnost stanovenou státem za účelem získání příjmů k úhradě celospolečenských potřeb, tedy pro veřejný rozpočet a to bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění (nenávratnost daně).

Učebnice autorů brněnské a plzeňské právnické fakulty³³ nabízí obdobnou definici a to jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní.

Na základě výše uvedeného lze tedy uvést následující charakteristické znaky daní:

- peněžní plnění
- vybírané od jednotlivců, a to osob fyzických i právnických
- ukládané zákonem³⁴
- vybírané státem prostřednictvím jeho orgánů
- které je příjmem veřejných rozpočtů
- slouží k úhradě celospolečenských potřeb
- je nenávratné (zaplacené prostředky se subjektu nevrátí)
- nedobrovolné (z povinnosti zaplatit se nelze vyvázat ani ji nelze ze strany subjektu měnit)
- neekvivalentní (bez poskytnutí odpovídajícího protiplnění ze strany státu)

³¹ BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Masarykova univerzita: Masarykova univerzita, 2012, s. 17. ISBN 978-80-210-5914-6. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/A01_financ.html

³² BAKES, Milan, Marie KARFIKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 154. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

³³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 287. ISBN 8073801558.

³⁴ podmínka zákonnosti vyplývá rovněž z ustanovení čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod

- neúčelové (příjem se stane součástí veřejného rozpočtu, z nějž budou financovány různé celospolečenské potřeby)
- nesankční (není sankce za porušení nějaké dané povinnosti).

2.2 Základní dělení daní

Daně jsou teorií pro přehlednost a lepší uchopitelnost děleny dle mnoha různých kritérií, pro účely této práce však zmíním jen ta nejdůležitější a nejzákladnější moderní dělení, která se shodně objevují napříč odbornou literaturou.

- osobní x in rem (z věci nebo též "na věci"³⁵)
zásadní rozdíl spočívá v tom, zda daň zohledňuje individuální poměry poplatníka či nikoliv.
Osobní daně "odrážejí schopnost daňového poplatníka je platit"³⁶, "adresně vyjadřují platební schopnost povinného subjektu"³⁷, zatímco daně in rem se ukládají na "činnosti nebo objekty ... a to nezávisle na možnostech těch, kteří převod uskutečňují, nebo na možnostech vlastníků"³⁸.
- přímé x nepřímé (spotřební)
zásadní rozdíl spočívá v tom, kdy postihují zdaňovaný příjem a v možnosti přenést daňovou povinnost na jiný subjekt. Tato kategorizace je nejčastěji používaná.
Přímé daně zatěžují příjem už při jeho vzniku, poplatník nemůže daňovou povinnost převést na jiný subjekt. "... požaduje od osob, které ji podle zákonodárce mají snášet tak, že se přímo dotkne jejich ekonomické kvality, postavení nebo způsobilosti."³⁹ Oproti tomu daně nepřímé se vyznačují tím, že postihují příjem při jeho uplatnění a osoba plátce je odlišná od osoby, která skutečně ekonomicky daň nese (daň je prostřednictvím vyšší ceny přenesena na koncového spotřebitele).

³⁵BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 156. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁶ Tamtéž

³⁷ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 122. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 9788072017454.

³⁸BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 156. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁹ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 123. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 9788072017454.

- důchodového x majetkového typu

2.3 Daňová soustava

Zde bych se pro větší přehlednost jen stručně zmínila o daňové soustavě, kterou se rozumí souhrn daní vybíraných v určitém čase na území určitého státu⁴⁰. Jednotlivé daně soustavy jsou upraveny zvláštními zákony. Do roku 2004 upravoval daňovou soustavu zvláštní zákon⁴¹, později zrušený⁴².

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva doznala daňová soustava určitých změn, konkrétněji vysvětlených níže, a od 1.1.2014 se tedy skládá z daní:

- daň z přidané hodnoty
- spotřebních: z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků
- energetických (ekologických): ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv, z elektřiny
- z příjmů: fyzických osob, právnických osob
- z nemovitých věcí
- silniční
- z nabytí nemovitých věcí.

3. Majetkové daně

Majetkové daně jsou daně s dlouhou historií, z přímých daní jsou majetkové vůbec první uplatňované⁴³. V obecné rovině lze říci, že tato skupina daní patří v právních řádech k tradičně využívaným, pravděpodobně proto, že zejména nemovitý majetek je snadno viditelný a evidovatelný a tudíž ho lze jen stěží zatajovat, rizika daňových úniků zde jsou, v porovnání s jinými oblastmi, jen velmi nízká.

Vybíral uvádí, že *"výnosy pramenící ze zdanění majetku přispívají k vyváženosti a k vyššímu stupni strukturovanosti daňové soustavy, k rovnoměrnějšímu rozdělení*

⁴⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 163-165. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁴¹ zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní

⁴² zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

⁴³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 323. ISBN 978-80-87480-05-2.

daňového břemene na jednotlivé skupiny poplatníků a v neposlední řadě k diverzifikaci portfolia příjmové stránky jednotlivých stupňů veřejných rozpočtů"⁴⁴. Nespornou výhodou majetkových daní, oproti jiným, je jejich přehledná a jasně strukturovaná zákonná úprava. Pro občana - laika je tedy snadno uchopitelná a pochopitelná. To je v podstatě nutností vzhledem k tomu, že u majetkových daní je to typicky sám poplatník, kdo je povinen daň vypočítat.

Majetkové daně plní dle teorie několik funkcí⁴⁵:

- fiskální
výnos je příjmem veřejných rozpočtů. Příjem z nich je tradičně stabilní, podíl na celkových příjmech do veřejných rozpočtů v dnešní době klesá (s tím, jak naopak narůstá výnos z daní důchodových a spotřebních), ačkoli daňové zatížení roste růstem daňových sazeb
- redistribuční
snižují koncentraci majetku a tím tedy i napomáhají odstraňování majetkové nerovnosti mezi subjekty
- motivační
mohou tuto funkci plnit ve vztahu ke zvýšenému pracovnímu úsilí za účelem obstarání finančních prostředků na jejich úhradu
- stimulační
ve vztahu k efektivnějšímu a racionálnějšímu využívání svého majetku.

Odborná literatura⁴⁶ hovoří o potřebě existence majetkových daní na základě teorie chápání státu jako ochránce majetku. Stát totiž zabezpečuje služby chránící majetek před vnějším nebezpečím, jako je např. fungování policejních, hasičských sborů atp. Ve stejném kontextu někteří autoři⁴⁷ používají pojem princip prospěchu a nad rámec výše uvedeného ho rozvádějí v tom smyslu, že úhrada daně přináší vlastníkov

⁴⁴ VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku*. Vyd. 1. Praha: Grada, 1997, s. 11. ISBN 8071693715.

⁴⁵ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 152-3. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 9788072017454.

⁴⁶ Tamtéž, VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 323. ISBN 978-80-87480-05-2.

⁴⁷ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 16. ISBN 978-80-7179-563-6.

prospěch z nastíněné státní činnosti a dále z propagování lokality, výstavby infrastruktury aj., jelikož hodnota jeho nemovitosti v dané lokalitě se tím pádem zvyšuje. Daň je tak jistým příspěvkem na služby poskytované státem na základě principu zhodnocení jejich nemovitosti.

Důvody pro zavedení, resp. ponechání majetkových daní v právním řádu se prakticky kryjí s jejich funkcemi. Mezi důvody proti nim patří fakt, že vlastník zdaňovaného majetku nutně nemusí disponovat potřebnými prostředky pro uhrazení daně, poměrně vysoká administrativní zátěž s nimi spojená a zároveň nízká efektivita výběru a dále problematika druhého a případně dalšího zdanění téhož příjmu. Druhé zdanění spočívá na tezi, že každý majetek je pořízen z příjmu již jednou zdaněného příjmovou daní. Radvan uvádí⁴⁸ příklad vícero zdanění na běžné situaci: občan platí ze svého příjmu daň z příjmů fyzických osob, pokud své úspory investuje, bude povinen výnosy zdanit stejnou daní, po uspořeni potřebné částky si koupí vlastní nemovitost, ze které každoročně platí daň a v praxi není výjimkou, že na něj při koupi fakticky dopadne i daň převodová. Z tohoto úhlu pohledu se tedy zdají být majetkové daně poněkud nespravedlivé.

O tom, že na majetkové daně, konkrétně na daň z nemovitých věcí, není ani našimi politickými zástupci pohlíženo jednotně, svědčí návrh skupiny poslanců⁴⁹ z roku 2003 na zrušení právě zákona o dani z nemovitostí. Poslanci návrh v důvodové zprávě⁵⁰ odůvodnili zejména nízkým výnosem daně v poměru k administrativní zátěži s ní spojenou. Vzhledem k tomu, že výnos z této daně je, jak bude dále rozvedeno, plně příjmem rozpočtů obcí, prezentovali poslanci rovněž jimi navrhovanou kompenzaci tohoto výpadku navýšením procentního podílu obcí na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů. Tím způsobené snížení příjmů státního rozpočtu by podle navrhovatelů bylo vyváženo snížením administrativních úkonů, které by při zrušení daně rovněž odpadly. Návrh navrhla zamítnout ve svém stanovisku⁵¹ vláda, nenašel v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR dostatečnou politickou podporu a byl již v prvním čtení zamítnut.

⁴⁸ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 14. ISBN 978-80-7179-563-6.

⁴⁹ celkem se jednalo o 13 poslanců zvolených za ODS

⁵⁰ Důvodová zpráva k návrhu zákona na zrušení zákona o dani z nemovitostí a o změně navazujících předpisů, dostupná Sněmovní tisk 218 Návrh zákona o dani z nemovitostí. *Www.psp.cz* [online]. 2003 [cit. 2014-02-12]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=4&t=218>

⁵¹ k dispozici tamtéž

Po tomto neúspěšném pokusu se téma zrušení již na půdu Poslanecké sněmovny nedostalo. Můžeme ho ale najít v programu jedné ze zatím neparlamentních politických stran⁵².

Na tomto místě své práce bych ráda vyjádřila svůj názor k důvodům pro a proti ponechání majetkových daní, a daní z nemovitých věcí zejména, v našem právním řádu. Nejsem zastáncem daně z nemovitých věcí a naprostá většina teorií uváděných důvodů mi přijde pouze podpurná a nedůležitá. Na prvním místě jistě stojí funkce fiskální, která je nezpochybnitelná, nemůže však dle mého mínění být jediným důvodem pro existenci daně. Absolutně neuznávám výše zmíněné teze o tom, že daň vlastníka nemovité věci motivuje k práci a k efektivnímu využívání majetku. Tyto argumenty považuji za velmi slabé a v dnešní době neaktuální až směšné. Naopak toto zdanění vnímám jako jistou formu penalizace těch, kteří zodpovědně hospodaří se svým příjmem, nevynaloží ho na spotřební zboží, služby atp., ale rozhodnou se naspořenou částku investovat do nemovité věci, ať už za účelem generování zisku nebo k zaopatření vlastního bydlení. Stát jejich zodpovědný přístup "odmění" uvalením daně. V žádné literatuře jsem se na příklad nesetkala s vypořádáním se s faktem, že vlastník nemovité věci, zejména budovy a jednotky, potřebuje s časem stále více finančních prostředků na udržování nemovité věci v dobrém stavu, nehledě na její případné zvelebování. Ad absurdum může tato daňová povinnost naopak vlastníkovi bránit v řádné péči o věc. Domnívám se, že daň naopak může být jedním z hledisek, která mohou potenciálního zájemce o koupi nemovité věci od záměru odradit. Uznávám však, že to jistě nebude při rozhodování argument hlavní. Vzhledem k výnosům, které z daně z nemovitých věcí plynou, bych v celkovém objemu daňových příjmů do veřejných rozpočtů neviděla tento případný výpadek jako nijak zásadní. Teoreticky by navíc mohlo dojít k úsporám v souvislosti se správou daně, ačkoli nepokládám za reálné, že by v návaznosti na případné zrušení daně došlo k propuštění úředníků, kteří se její správou zabývali.

Souhlasím s protiargumentem, že daň z nemovitých věcí je, kromě místních poplatků, jediným příjmem obcí, jehož výši mohou samy ovlivnit. K zachování stávajícího faktického stavu by tedy nestačilo pouze kompenzovat výpadek finančního příjmu do jejich rozpočtů, ale bylo by rovněž nutné vyrovnat se s nastalým snížením obecní autonomie v této oblasti. To by byl úkol nepochybně náročnější a komplexnější.

⁵² program Strany svobodných občanů pod bodem 6.3., dostupný <https://www.svobodni.cz/9-program/64-politicky-program-pro-parlamentni-volby/>

Zřejmě nejjednodušším řešením, které se nabízí, by bylo posílení jejich volnosti právě v oblasti místních poplatků.

Skupinu majetkových daní lze dále dle různých hledisek kategorizovat⁵³ na:

- všeobecné x dílčí (výběrové)
v závislosti na tom, je-li předmětem zdanění celý majetek nebo jen jeho určitá část, zpravidla nemovité věci
- periodické (opakované) x jednorázové
- pravidelně hrazené x převodové (transferové)
- z nemovitých věcí x z kapitálových transferů
kapitálovými transfery se rozumí převody majetku, jako movitého tak nemovitého, úplatné nebo bezúplatné
- z movitých x nemovitých věcí.

Rekodifikace soukromého práva se přímo dotkla i majetkových daní. Do konce roku 2013 tvořily soustavu majetkových daní tzv. trojdaň, nazývaná také daní převodní, transferovou, jednalo se o daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti⁵⁴ a dále daň z nemovitostí⁵⁵. Od 1.1.2014 došlo k několika zásadním a koncepčním změnám. Stávající zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byl zrušen⁵⁶, daně dědická a darovací byly přesunuty⁵⁷ do zákona o daních z příjmů⁵⁸ a daň z převodu nemovitostí upravuje zcela nový předpis⁵⁹. Zákon o dani z nemovitostí byl novelizován⁶⁰, v souladu s rekodifikací přejmenován na zákon o dani z nabytí nemovitých věcí. Další provedené změny budou předmětem zvláštní části této práce.

⁵³ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 154. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 9788072017454.

⁵⁴ podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁵⁵ podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁵⁶ zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

⁵⁷ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

⁵⁸ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁵⁹ zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

⁶⁰ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Pro úplnost bych ráda zmínila daň silniční⁶¹. Většina autorů⁶² ji zařazuje mezi daně majtkové, podle OECD⁶³ je však zařazena do kategorie daní ze spotřeby nebo užívání a někteří autoři⁶⁴ jí přiznávají specifické postavení, pohybující se na pomezí mezi daní majtkovou a daní z činnosti.

4. Prvky daňové konstrukce

Daňově-právní vztah je, stejně jako každý jiný právní vztah, složen z určitých prvků zakotvených v zákoně, které tvoří předpoklady pro vznik, změnu a zánik těchto vztahů. Prvky konkrétní daň charakterizují a jsou jejími základními stavebními kameny.

Prvky se rozdělují do dvou skupin - základní a ostatní, také nazývané vedlejší. Rozdělení není všemi autory vnímáno shodně, následující prvky ale lze jako základní označit jednoznačně. A pro úplnost dodávám, že ne každá daň je charakterizována všemi níže popsanými základními prvky.

- subjekt
osoba povinná k dani. Nejčastěji poplatník jakožto osoba, jejíž příjmy zdanění podléhají, nositel daňového břemena⁶⁵, v některých případech též plátce (osoba povinná daň srazit a odvést), daňový ručitel, ve zvláštních případech i jiné, např. právní nástupce, skupina.
- objekt (předmět)
skutečnost, na jejímž základě je daň ukládána. Často se od něj odvozuje název konkrétní daně.

⁶¹ zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

⁶²JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 361. ISBN 8073801558., RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 369. ISBN 9788072392308., GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 155. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 9788072017454.

⁶³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 238. ISBN 978-80-87480-05-2.

⁶⁴Tamtéž str. 58, BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 165. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁶⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 14. ISBN 978-80-87480-05-2.

Některé zákony obsahují zvláštní úpravu vynětí části objektu ze zdanění a dále úpravu osvobození od daně, tedy vynětí části předmětu z daňového základu.

- základ daně
určení objektu v peněžních nebo specifických (fyzikálních) jednotkách, za účelem následného vyměření daně.
- daňová sazba
měřítko, pomocí kterého se z daňového základu stanoví konkrétní částka daně. U daně z nemovitých věcí zákon zakotvuje následující typy sazeb:
 - pevnou: stanovena absolutní částkou, bez ohledu na finanční ocenění předmětu
 - proporcionální (poměrnou): užívá se u základů daně s hodnotovým charakterem, zpravidla stanovena procentem
 - lineární: procento daně se nemění se základem daně.

Mezi další prvky, se kterými se lze v literatuře, resp. v konkrétních zákonech setkat, patří: splatnost daně (u níž bývá největší rozpor mezi zařazením do prvků základních či vedlejších), korekční prvky jako je již zmíněné osvobození od daně, daňové úlevy, slevy, zvýšení daně a dále zdaňovací období, záloha na daň, splátka daně a nezdanitelné minimum, rozpočtové určení, výpočet daně.

Boháč⁶⁶ dále základní prvky člení na konstrukční a ostatní, korekční. Za konstrukční považuje: daňový subjekt, předmět daně, základ daně, daňovou sazbu, výpočet daně, daňové období, rozpočtové určení daně, za ostatní např. osvobození od daně, minimální, maximální základ daně, slevy na dani aj.

5. Daň z nemovitých věcí – obecně

Daň z nemovitých věcí (přejmenovaná daň z nemovitostí) byla do našeho právního řádu prvně zavedena, jako mnoho dalších daní, s účinností od 1.1.1993. Zákon č. 338/1992 Sb. zrušil a nahradil dosavadní daň domovní⁶⁷ a daň zemědělskou⁶⁸. Zákon byl dotčen přibližně dvěma desítkami novel, naposledy zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o jehož dopadech bude pojednáno níže.

⁶⁶ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 78. ISBN 978-80-7478-045-5.

⁶⁷ upravenou zákonem č. 143/1961 Sb., o domovní dani

⁶⁸ upravenou zákonem č. 172/1988 Sb., o dani zemědělské

Daň z nemovitých věcí je zřejmě hlavní a nejtypičtější majetkovou daní, která se v různých podobách vyskytuje ve všech evropských daňových systémech⁶⁹. Důvody pro její oblibu jsou nasnadě - nemovitý majetek je stabilní, snadno viditelný, riziko daňových úniků je nepatrné. Důvody pro i proti zdanění nemovitých věcí jsou shodné s důvody uvedenými v kapitole věnované majetkovým daním, proto je na tomto místě nebudu opakovat.

Zmíněná specifika předmětu z nemovitých věcí jsou zřejmě také důvodem, proč se tato daň zatím vyhnula harmonizační činnosti Evropské unie. Podle Radvana⁷⁰ by ke sjednocování úprav došlo pouze za situace, že by rozdíly v daňových sazbách jednotlivých států, resp. obcí byly příliš velké.

Typickým znakem daně z nemovitých věcí je to, že její výnos je plně příjmem obce, v jejíž obvodu se zdaňovaná nemovitá věc nachází. Výnos není pro obecní rozpočet rozhodujícím příjmem, přesto ale není zanedbatelný. Další jeho výhodou je, že je relativně stabilní. Tradičně rovněž posiluje nezávislost municipalit a to nejen z finančního hlediska ale rovněž tím, že obce mohou formou obecně závazných vyhlášek výši daní na základě zákonného zmocnění a v jeho mezích regulovat. To, že výnos je plně příjmem obce, stanovuje zákon o rozpočtovém určení daní⁷¹.

S pravomocemi obcí v této oblasti souvisí také správa daně. Podle současné právní úpravy je správcem daně finanční úřad, v jehož obvodu se nemovitá věc nachází. De lege ferenda se lze zamýšlet nad vhodností přesunu správy daně právě na obce. Přibyla by jim sice administrativní zátěž se správou spojená, na druhou stranu by ale mohly získat rychlejší přístup k vybraným finančním prostředkům. Domnívám se, že by proces výběru daně a případné vymáhání jejích nedoplatků mohl být efektivnější a důslednější vzhledem k tomu, že by si ho obstarávaly obce přímo, "sami pro sebe". Je však otázkou, jak by na takový návrh reagovali zástupci malých obcí nedisponující velkým administrativním aparátem.

⁶⁹ RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 286. ISBN 9788072392308.

⁷⁰ RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 288. ISBN 9788072392308.

⁷¹ § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)

Obecně se daň váže na vlastnictví nemovitých věcí (které jsou jejím předmětem) na území České republiky, nehledě na bydliště či sídlo vlastníka. Z toho vyplývá, že se naopak nezdaňuje majetek na území jiného státu ani je-li vlastníkem osoba s bydlištěm nebo sídlem v České republice. Zdanění nemovité věci podle místa, kde se nachází, je zásada obecně přijímaná mezinárodními smlouvami zabývajícími se zamezení dvojího zdanění a rovněž v souladu s právem Evropské unie.

Daňové povinnosti podléhá samotné vlastnictví nemovité věci, pro vznik povinnosti k úhradě daně není rozhodující, plyne-li vlastníkovi z nemovitosti nějaký zisk⁷².

Oproti obecnému evropskému trendu není v naší právní úpravě základem daně hodnota nemovitosti (tzv. daň ad valorem), ale výměra nebo průměrná cena (tzv. jednotková daň). Výnosy při uplatnění jednotkové daně bývají ve srovnání s daní ad valorem nižší, výnosy z daně ad valorem rovněž automaticky rostou s inflací⁷³. Pro poplatníky je dle mého názoru výhodnější stávající úprava - je poměrně přehledná, neklade na něj vysoké nároky při vyplňování daňového přiznání, daňová povinnost na jejím základě je nižší, ačkoli může být v některých případech nespravedlivá. Pro správce daně znamená nižší administrativní zátěž, ovšem i nižší výnosy. Radvan⁷⁴ tuto metodu dokonce označuje za nemoderní, zastaralou, nefunkční a vzdálenou principům daňové spravedlnosti. Do budoucna lze očekávat předložení návrhů legislativních změn jdoucích tímto směrem⁷⁵.

5.1 Obecně ke změnám provedeným zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

Na tomto místě bych ráda uvedla v obecné rovině změny, které přinesla novela provedená v rámci balíku změnu v daňové oblasti.

Předně mění název zákona na zákon o dani z nemovitých věcí, v návaznosti na změnu terminologie občanského zákoníku. Tato změna je pak promítnuta, s nadsázkou, do prakticky každého ustanovení zákona. Co se pouhých terminologických změn týká,

⁷² případný zisk je zdaněn daní z příjmů. Poplatník je oprávněn uplatnit uhrazenou daň z nemovitých věcí jako výdaj k dosažení, zajištění a udržení zisku.

⁷³ GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, Vysokoškolské právnícké učebnice, s.154. ISBN 9788072017454.

⁷⁴ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006, XIV. ISBN 8071794783.

⁷⁵ Ministerstvo financí ČR na návrhu pracuje již od roku 1999, ale zatím bez konečného výsledku.

najdeme jich v novele víc, další z nich je například nově používaný pojem podnikání, drobné změny v souvislosti s novelou katastrálního zákona⁷⁶.

Další skupinou změn jsou tzv. legislativně-technické úpravy spočívající zejména ve vypouštění již obsoletních ustanovení, rušení neaktuálních poznámek pod čarou, opravování gramatických chyb, upravování nepřesných textů nebo nahrazování odkazů na ustanovení jiného paragrafu přímým textem. Všechny tyto změny hodnotím velmi pozitivně - text zákona je díky nim přehlednější, srozumitelnější, pro čtenáře snáze čitelný a rovněž napomáhá zvýšení právní jistoty účastníků daňově-právních vztahů.

Velkou změnu jak po stránce obsahové, tak po stránce formální představuje inkorporování nově pojaté jednotky dle občanského zákoníku do zákona o dani z nemovitých věcí. Formální stránka nepředstavuje problém - sousloví daň z pozemků je všude doplněno o jednotky, obdobně název části druhé atp. Přizpůsobení stránky obsahové bylo nepochybně náročnější a budu se mu více věnovat v dalších částech této práce.

Občanský zákoník zavedl některé instituty, které byly promítnuty rovněž do zákona o dani z nemovitých věcí, ovšem neznamenaly praktický věcný dopad. Jsou jimi na příklad pacht, fundace.

Dalšími dle mého názoru pozitivními změnami jsou přesuny stávajících ustanovení v rámci lepší systematiky zákona, např. vznik samostatného paragrafu věnovaného zaokrouhlování, který do sebe pojmul dosavadní úpravu roztříštěnou na různých místech zákona, stejně tak paragraf věnovaný solidární daňové povinnosti a dále přenesení textu z prováděcích vyhlášek přímo do zákona beze změny podstaty ale opět s velkým přínosem pro čtenáře.

A novela samozřejmě přináší čistě věcné novinky, mezi které patří: změna ve stanovení předmětu daně v souvislosti s institutem jednotky a s tím souvisejících změn, nový koeficient, nově stanovení daně z moci úřední v případě nepodání daňového přiznání žádným z poplatníků ani jejich společným zástupcem, zvláštní ustanovení o splatnosti daně nebo přidání přílohy k zákonu.

Dle informačního prohlášení Ministerstva financí ČR⁷⁷ si novela dala za hlavní cíl zohlednit rozsáhlé změny soukromého práva a přizpůsobit se jim a tím zachovat

⁷⁶ zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

právní jistotu zejména poplatníků. To dle mého názoru plně splnila. Novelizovaná úprava odpovídá změnám v soukromém právu, činí předpis srozumitelnější a opravdu napomáhá zvýšení právní jistoty.

5.2 Struktura zákona o dani z nemovitých věcí

Zákon o dani z nemovitých věcí obsahuje hmotněprávní i procesněprávní úpravu. Daň je složená de facto ze dvou daní upravených ve dvou samostatných částech- daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek. Poplatník je povinen každou z těchto dílčích daní samostatně přiznat a vyčíslit, ovšem daňové přiznání podává pouze jedno, výslednou daňovou povinnost tvoří součet dílčích daní. Důvodem tohoto rozdělení je to, že předmět daně je vymezen odlišně, stejně jako konstrukce sazby. Poplatníkem každé z dílčích daní byla často odlišná osoba, což byl důsledek neuplatňování zásady superficies solo cedit v našem právním řádu a tedy umožnění toho, že pozemek a na něm stojící stavba nemusely mít shodného vlastníka. Třetí část je vyhrazena společným ustanovením, část čtvrtá správě daně, část pátá zmocňovacím ustanovením a poslední šestá část přechodným a závěrečným ustanovením. S výjimkou části páté budu nastíněné členění dodržovat rovněž v této práci.

6. Daň z pozemků

6.1 Předmět daně

Předmětem daně jsou zásadně pozemky nacházející se na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Pozemkem se podle katastrálního zákona⁷⁸ rozumí: *část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním*

⁷⁷ MF - ODBOR MAJETKOVÉ DANĚ, DAŇ SILNIČNÍ A OCEŇOVÁNÍ. Změny v zákoně o dani z nemovitých věcí schválené v zákonném opatření Senátu. In: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Www.mfcr.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-02-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-mf-ke-zmenam-v-zakone-o-dani-z-14952>

⁷⁸ zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného práva podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků.

Výslovně jsou z předmětu daně vyňaty:

- *pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami, v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb.* Toto ustanovení má zamezit dvojímu zdanění stejné plochy. Zákodárce zvolil cestu, že pozemek pod zdanitelnou stavbou bude zdaněn právě v rámci zdanění stavby, což považují za jednodušší, než případnou opačnou variantu. Při té by musel být při zdaňování stavby brán zřetel právě na již učiněné zdanění celého pozemku. Při zvolené současné variantě lze snadno od celkové plochy pozemku odečíst plochu zastavěnou zdanitelnou stavbou a tím dosáhnou konečné výměry, která podlehe zdanění daní z pozemku.
- *lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a zvláštního určení*⁷⁹. Předmětem daně tedy zůstávají lesy hospodářské (určené k těžbě dřeva).
- *vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, tzv. intenzifikační.* Ty výslovně zmíněné předmětem zůstávají, pravděpodobným záměrem zákonodárce bylo, stejně jako v předchozím bodu, ponechat předmětem daně ty části jinak vyjmutých nemovitých věcí, které přinášejí svým vlastníkům hospodářský užitek.
- *pozemky určené pro obranu státu.* Zde se uplatní celospolečenský zájem na obraně státu. Obecně lze o posledních třech jmenovaných kategoriích říct, že odrážejí zájem zákonodárce nezdaňovat pozemky celospolečensky prospěšné, plnící funkci uspokojující obecný veřejný zájem.
- *pozemky, které jsou součástí jednotky a pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami.* Toto ustanovení je nové oproti stávající úpravě a reaguje na nové vymezení institutu jednotky a otázek s tím souvisejících. Stejně jako v prvním bodě zákonodárce zamezuje dvojímu zdanění téhož. Podle mého názoru je část první tohoto ustanovení nadbytečná a teoreticky nesprávně pojatá.

⁷⁹ podle zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon)

Jednotka jako věc nemovitá v sobě nově zahrnuje i celý pozemek, na němž je zřízena, pozemek se stává její součástí a samostatnou nemovitou věcí není. Smyslem tohoto ustanovení, jak vyplývá z důvodové zprávy⁸⁰, je vyloučit z předmětu daně tu část pozemku, která přesahuje plochu zastavěnou domem s jednotkami. Tato část pozemku bude de facto postižena zdaněním daní ze staveb a jednotek v rámci odlišného koeficientu podlahové plochy, k tomu víc v rámci pojednání o dani ze staveb a jednotek. Zákonodárce v důvodové zprávě doslovně uvádí: "... *pozemek není samostatným předmětem daně z pozemků.*"⁸¹ Já se domnívám, že on ani samostatným předmětem být nemůže, a to z povahy věci - není totiž samostatnou věcí v právním slova smyslu⁸².

Ve druhé části tohoto ustanovení týkající se pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě žádný problém nespátřuji. Pokud by zákon toto ustanovení neobsahoval, projevila by se dualita právní úpravy vlastnictví bytů. Vlastníci bytů ve "starém" režimu by bez této úpravy museli danit právě tu část pozemku, jež není zastavěna. Za účelem nezvyšování administrativy jak na straně poplatníků, tak na straně správce daně byly tedy z předmětu daně tímto rovněž vyňaty pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami. Rovněž to považuji za spravedlivé řešení v rámci rovnosti subjektů. Oproti stávající úpravě to pro tuto skupinu poplatníků znamená snížení daňové povinnosti.

A contrario lze dovodit, že v případě, že by byl pozemek ve spoluvlastnictví pouze některých vlastníků jednotek, předmětem daně bude.

Kromě nového ustanovení vloženého v souvislosti s jednotkou je předmět daně vymezen shodně s právní úpravou účinnou do konce roku 2013, k věcným změnám nedochází, daňová povinnost se mění ve prospěch malé skupiny poplatníků (spoluvlastníků pozemků všech vlastníků jednotek v domě) tím, že je část předmětu daně výslovně vyjmuta.

⁸⁰ VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu o změně daňových zákonů. 2011*, 146 s. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=2&ct1=0>

⁸¹ Tamtéž

⁸² V případě daně ze staveb a jednotek byl tento problém překlenut ustanovením § 7 odst. 3, podrobně níže

6.2 Poplatníci daně

Základním pravidlem pro stanovení poplatníka daně je zatížení daní vlastníka pozemku. To se uplatní zejména u pozemků s jednoznačným vlastnictvím, tedy jednoznačně vyznačeným jak v katastrálních mapách, tak i v terénu. Z tohoto pravidla jsou tři výjimky.

- První z nich je ustavení poplatníkem nájemce nebo pachtýře u pronajatého, resp. propachtovaného pozemku, který je:

- evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem. Po dokončení plné obnovy katastrálního operátu (tedy po přechodu nemovitých věcí z režimu zjednodušené evidence do režimu řádného) se stane tato možnost obsoletní. Východiskem pro tuto výjimku je předpoklad, že zjednodušeně evidované pozemky často nemají vyjasněné vlastnické vztahy a přenesení daňové povinnosti na nájemce, resp. pachtýře je z hlediska výběru pro stát snazší.

Nedostatek spatřuji ve způsobu zveřejnění dokončení tzv. digitalizace, tedy toho, že pozemek již není evidován zjednodušeně a tím pádem že daňová povinnost přechází na vlastníka. Informace se zveřejňuje na internetových stránkách katastrálního úřadu a předmětná obec ji rovněž vydá formou obecně závazné vyhlášky. To však klade značné nároky na vlastníka pozemku. Z mého pohledu by bylo vhodnější, ačkoli administrativně náročnější, uvědomit o změně dotčené vlastníky jednotlivě.

- svěřen k hospodaření Státnímu pozemkovému úřadu nebo Správě hmotných rezerv.

- na základě rozhodnutí o privatizaci majetkem Ministerstva financí ČR. Smyslem posledně dvou jmenovaných podmínek je přenést daňovou povinnost ze státu na nájemce, resp. pachtýře.

- Druhou výjimkou je poplatník - uživatel pozemku. Uživatel je poplatníkem buďto v případě, že vlastník pozemku není znám, nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené. Zde vidím účel úpravy obdobně - stanovit osobu, od které bude možné daň vybrat, ze strany státu se jedná o logický krok.

- A poslední výjimku tvoří stavebník, který je poplatníkem daně z pozemku zatíženého právem stavby. Důvodová zpráva tuto změnu nijak neodůvodňuje. Přenesení daňové povinnosti z vlastníka pozemku na stavebníka tvoří dle mého názoru de facto skrytý benefit pro vlastníka pozemku, který ke svému pozemku právo stavby zřídí.

Toto ustanovení sebou nese zajímavou otázku: proč zákonodárce přenesl daňovou povinnost na stavebníka, ale nikoli rovněž na nájemce, resp. na pachtýře (pomineme-li dočasné případy zjednodušení evidence), ačkoli jsou obě situace velmi podobné. Při nájmu, pachtu i právu stavby vlastník nemůže s pozemkem nijak disponovat a obojího je pro něj ziskové, přesto však v případě nájmu a pachtu leží daňové břemeno na jeho straně, zatímco v případě práva stavby na straně stavebníka. Tento rozpor si vysvětluji jediné tak, že u nájmu a pachtu je výslovně počítáno s nájemným, resp. pachtovným, zatímco u práva stavby úplata nemusí být sjednána a ziskem vlastníka pozemku je pak stavba, která automaticky připadne do jeho vlastnictví. To však nepovažuji za dostatečný důvod k tomu, aby zákonodárce vytvořil takovýto rozpor, zejména pokud svůj krok nijak neodůvodnil.

Zákon dále obsahuje zvláštní ustanovení ohledně toho, kdo je poplatníkem v případě pozemků:

- ve vlastnictví státu: taxativní výčet věcně stejně vymezený jako doposud, obsahující např. organizační složka státu, státní podnik, státní příspěvková organizace, státní fond atp. a dále právnická osoba s právem pozemek užívat na základě výpůjčky vzniklé podle zákona upravujícího některé užívací vztahy k majetku České republiky.

- ve vlastnictví svěřeneckého fondu, podílového fondu a fondu obhospodařovaném penzijní společností. Ve všech případech je to příslušný fond (tedy útvar bez právní osobnosti). Tato ustanovení byla přidána s ohledem na změny občanského zákoníku.

6.3 Osvobození od daně

Zákon obsahuje v § 4 poměrně obsáhlý taxativní výčet těch pozemků, které jsou od daně osvobozeny. Jeho přepis nepovažuji za přínosný a nebudu ho zde uvádět. Osvobozené pozemky lze rozdělit do kategorií podle několika kritérií a tak také k výkladu této problematiky přistoupím. Na osvobození je po splnění zákonných podmínek právní nárok, některý nárok je uplatněn automaticky ze zákona, některý je

poplatník povinen uplatnit v daňovém přiznání, jak stanovuje § 4 odst. 4. Zákon výslovně stanoví, že osvobození se může týkat jen části pozemku. Dále souhrnně platí, že v některých případech vyjmenovaných v § 4 odst. 3 je osvobození vázáno na splnění podmínky a totiž té, že pozemky nejsou využívány k podnikání, případně ani pronajímány nebo propachtovány. V obecné rovině institut osvobození považuji za správný, neboť je jím možné korigovat tvrdosti nebo jisté nespravedlnosti v rámci zdanění a vyjádřit jím jisté směřování státu a jeho hodnotové nastavení.

Jednoduché je rozdělení osvobození na trvalé a dočasné. Pouze dočasně, na dobu 5 nebo 25 let, jsou osvobozeny zemědělské a lesní pozemky vymezené v § 4 odst. 2 písm. m). Tato úleva má vlastníky motivovat k rekultivaci těchto pozemků. Všechny ostatní případy osvobození jsou trvalé, bez časového omezení.

Poněkud komplikovanější je rozdělení případů osvobození podle účelu, který tím zákonodárce zamýšlel. Nejpočetnější skupinu tvoří případy osvobozené od daně kvůli určitému celospolečenskému zájmu. Sem bych zařadila: pozemky ve vlastnictví státu, krajů a obcí, veřejných výzkumných institucí, dále pozemky veřejně přístupných parků a sportovišť, pozemky na nichž jsou zřízena pohřebiště. A dále pozemky, jež tvoří funkční celek (je nezbytně nutný k provozu a plnění funkce) objektu kulturní památky, objektu k výkonu náboženských obřadů, objektů sloužících školám, zdravotnickým zařízením, muzeím atp. a pozemky zastavěné stavbou dálnic, silnic apod. a stavbou upravující vodní tok, přehrady, protipovodňové stavbě atp. Zde je úmysl zákonodárce zjevný - nezatěžovat daňovou povinností vlastníky pozemků, které nějakým způsobem slouží celospolečenským potřebám.

Další důvody osvobození jsou ekologické. Do této skupiny lze zahrnout pozemky tvořící jeden funkční celek s objektem sloužícím k úpravě, třídění, zneškodňování odpadů, rekultivaci skládek, provozu některých elektráren, území zvláště chráněné podle předpisů o ochraně přírody a krajiny a pozemky, na nichž se nacházejí hospodářské lesy pod vlivem imisí. Obdobně považuji za úmysl zákonodárce nezatěžovat vlastníky těchto pozemků daní, neboť jejich činnost na pozemcích je pro společnost prospěšná a potřebná a osvobození rovněž může sloužit jako motivační prvek pro podnikání ve vyjmenovaných oblastech, i když zřejmě jen doplňkový.

Samostatnou kategorií tvoří pozemky užívané k diplomatickým účelům občany jiných států na základě principu vzájemnosti vyplývajícího z mezinárodních smluv.

Zákonodárce se rozhodl osvobodit od zdanění pozemky remízku, trvalých travních porostů, mezí a jiné, které nelze žádným způsobem využívat. Toto ustanovení je dle mého názoru rozumné a podporuje vnímání této daně obecně jako spravedlivé.

Na posledním místě bych ráda zmínila pravomoc obcí obecně závaznou vyhláškou stanovit osvobození zemědělských pozemků⁸³. Úmyslem zákonodárce při přidání tohoto ustanovení do zákona bylo dát obcím pravomoc ulehčit občanům od daňové povinnosti v návaznosti na ničivé následky povodní. Odvrácenou stranou této mince je ale výpadek v příjmech obce (v době, kdy obec, stejně jako poplatníci, potřebuje finanční prostředky na opravy po povodních). Zákon však obcím žádnou podmínku vázanosti na živelné pohromy aj. nestanoví, mohou tedy tento institut využívat libovolně dle svého uvážení.

Z pohledu poplatníků je de facto stav shodný jako před novelou.

6.4 Základ daně

Ustanovení upravující základ daně pozemky dělí do tří skupin, u kterých se liší způsob jeho stanovení.

U zemědělských pozemků, tedy orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocného sadu a trvalých travních porostů, je základem cena půdy. Ta je zjištěna vynásobením skutečné výměry pozemku a průměrnou cenou pozemku stanovenou prováděcí vyhláškou Ministerstva zemědělství⁸⁴. Příloha této vyhlášky tvoří jakousi cenovou mapu, obsahuje v abecedním pořadí všechna katastrální území v České republice a přiřazuje k nim průměrnou základní cenu jednoho m² v Kč. Tato průměrná cena je odvozena od bonity půdy⁸⁵.

⁸³ zemědělskými pozemky se podle § 3 odst. 2 rozumí orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty

⁸⁴ vyhláška č. 456/2005 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků

⁸⁵ v tom lze spatřovat prvek systému ad valorem, viz dále

Druhá skupina je tvořena pozemky hospodářských lesů a intenzifikačních rybníků. Základem je buďto cena zjištěná dle cenových předpisů⁸⁶ platných k 1. lednu zdaňovacího období, nebo součin výměru pozemku v m² a částky 3,80 Kč. Poplatníkovi se dává na výběr, který způsob stanovení základu daně si zvolí.

U ostatních pozemků, tedy u pozemků stavebních, zastavěných ploch a nádvoří a ostatních (jak je označuje katastrální zákon) je základem daně prostá skutečná výměra v m².

Právní úprava základu daně neprošla žádnou změnou a je dle mého názoru přehledná a snadno srozumitelná.

6.5 Sazba daně

Naopak úprava sazby daně je konstruována složitěji, věcně v podstatě nedoznala žádné změny. Ačkoli bylo výše uvedeno, že česká právní úprava je postavena na tzv. jednotkovém pojetí daně, při bližším zkoumání lze v ustanovení pojednávajících o sazbě daně z pozemků nalézt několik prvků pojetí ad valorem, které tak daň činí spravedlivější. Těmito prvky jsou: rozlišování zemědělských pozemků dle bonity půdy, rozlišování oboru podnikání, který je na pozemku provozován, stupňování koeficientu dle počtu obyvatel obcí a možnost obcí obecně závaznou vyhláškou koeficient upravit.

I pro účely stanovení sazby daně zákon pozemky člení do skupin, které ovšem nejsou zcela shodné se skupinami vytvořenými pro účely stanovení nákladu daně.

Sazba daně u orné půdy, vinic, zahrad a ovocných sadů (ve skupině zemědělských pozemků jsou ještě trvalé travní porosty, ty jsou však pro účely sazby zařazeny jinde) činí 0,75%.

U trvalých travních porostů, hospodářských lesů a intenzifikačních rybníků 0,25%. (Hospodářské lesy a intenzifikační rybníky tedy nepodléhají plnému osvobození od daně, ale jsou alespoň zvýhodněny nižší sazbou.)

U ostatních pozemků zákon používá sazbu odstupňovanou v závislosti na využití pozemku. Nejvyšší sazbu 5 Kč/ m² stanovuje u zpevněných ploch a pozemků užívaných

⁸⁶ zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) a prováděcí vyhláška Ministerstva financí ČR č. 540/2002 Sb.

k nebo v souvislosti s podnikáním zejména v průmyslu, stavebnictví, energetice aj. odvětvích. Tato sazba se rovněž použije v případě, že zpevněná plocha slouží více druhům podnikání a rozsah výměry dle jednotlivých druhů nelze určit. Sestupně 2 Kč/ m² jsou stanoveny pro stavební pozemky, kterými se rozumí pozemek nezastavěný určený k zastavění zdanitelnou stavbou, podrobnosti stanovuje § 6 odst. 3. U této skupiny pozemků rovněž dochází ke zvýšení sazby popsanému níže. Sazba 1 Kč/ m² je stanovena pro zpevněné plochy a pozemky užívané k nebo v souvislosti s podnikáním v oblasti zemědělské prvovýroby a lesního a vodního hospodářství.

Jak bylo zmíněno výše, u stavebních pozemků je základní výměra dále zvýšena vynásobením příslušným koeficientem, jehož výše je určena v závislosti na počtu obyvatel v obci (dle posledního sčítání lidu), na jejímž území se pozemek nachází. Koeficient je stupňován od 1,0 do 2,5 čistě dle počtu obyvatel, koeficient 3,5 náleží rovněž všem statutárním městům a vyjmenovaným lázeňským městům a nejvyšší koeficient 4,5 je přiřazen Praze. Tento prvek vyjadřuje obecný fakt, že pozemek na příklad na venkově bude mít odlišnou hodnotu než pozemek v centru Prahy. Je také nazýván jako tzv. polohová renta a přibližuje stanovení daně hodnotovému systému. Tento koeficient může být v rámci zákonných omezení v § 6 odst. 4 písm. b) upraven obecně závaznou vyhláškou. Vzhledem k tomu, že obec toto může učinit pro své jednotlivé části, je opět umožněno reagovat na odlišné podmínky v jednotlivých částech. Jednoduchý příklad, pozemek v historickém centru města je nepochybně lukrativnější než ten na okraji, v průmyslové zóně atp.

7. Daň ze staveb a jednotek

7.1 Předmět daně

Nachází-li se na území České republiky, jsou předmětem daně - *zdanitelné budovy*. První skupinou objektů, které sem spadají, jsou budovy jakožto nadzemní stavby spojené se zemí pevným základem, které jsou prostorově soustředěny a navenek převážně uzavřeny obvodovými stěnami a střešní konstrukcí⁸⁷. Je-li budova evidována v katastru nemovitostí nebo ne není pro daňové účely podstatné. Zákon

⁸⁷ § 2 písm. l) katastrálního zákona

zakotvuje zákonnou fikci, že na budovy, jež nejsou samostatnou nemovitou věcí, se jako na samostatnou pohlíží. Za vlastníka se považuje vlastník věci, již je budova součástí. Toto ustanovení reaguje na provedení zásady superficies solo cedit, při němž je budova součástí pozemku a na nové právo stavby, u kterého to platí obdobně. Pro účely daně ze staveb a jednotek se tedy na takoveto "nesamostatné" budovy pohlíží jako na samostatné, což umožňuje postihnout daní celý její zamýšlený předmět. Trvá-li zákonodárce na tom, že daň z nemovitých věcí nebude konstruována jednotně, ale v dnešní podobě, tedy jako daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek, je výše popsané ustanovení nutností.

Druhou skupinu nově tvoří inženýrské stavby⁸⁸ taxativně vyjmenované v příloze zákona.

Nově zavedený pojem zdanitelné stavby v sobě tedy zahrnuje: budovy a inženýrské stavby vyjmenované v příloze zákona. Tímto kritériem některé stavby, které do roku 2013 předmětem daně byly, neprojdou, např. požární nádrž, okapová jímka. Plochy zastavěné těmito stavbami budou daněny daní z pozemků⁸⁹.

- *jednotky*. Výslovně je stanoveno, že budova, v níž jsou jednotky umístěny, předmětem daně není. Toto ustanovení obsahově přejímá úpravu před novelou, která se vztahovala, vzhledem k odlišnému pojetí vlastnictví bytů, ke stavbám s byty nebo samostatnými nebytovými prostory, které zdaněny byly.

Zákonodárce novelou celý § 7 přepracovat a dle mého názoru je výsledné znění pro čtenáře přívětivější - je přehlednější, je vypuštěn dosavadní poměrně složitý a nepřehledný výčet staveb, které zdanění podléhají, vázaný na nějakou z forem kolaudačního řízení. Tím rovněž odpadlo zdanění staveb, které se stavebně-právně mohou užívat, jednalo se o oplocení, studny atp. To považuje PhDr. Skála za správné, neboť, jak uvádí, "*zjistit přesně daň a zpracovat daňové přiznání na daň z nemovitostí u*

⁸⁸ v obecné části této práce byly v rámci pojednání o věcech stručně zmíněny inženýrské sítě. Každý z pojmů označuje jiný okruh objektů. Zatímco inženýrské sítě jsou zejména stavby horizontální (vodovody a kanalizace, telefonní síť, plynovody, teplovody aj.), pojem inženýrské stavby označuje stavby spíše vertikální (komíny, zásobníky, věže).

⁸⁹ KLESTIL, Jindřich. Daň z nemovitých věcí v roce 2014. *Daně a právo v praxi*. 2014, 2014/1.

*oplocení může stát mnohonásobně víc peněz, než činí vlastní daňová povinnost*⁹⁰. Dále je vypuštěno rozsáhlé ustanovení vypočítávající stavby, které předmětem daně nejsou (jednalo se např. o přehradu, úpravny vod, kanalizace, stavby sloužící veřejné dopravě). Z pohledu poplatníků nedošlo věcně k žádné změně. I tyto stavby se automaticky staly součástí pozemku, na kterém se nacházely a tyto pozemky byly v ustanoveních o dani z pozemků osvobozeny. V rámci nezvyšování administrativní zátěže poplatníků bylo stanoveno, že nárok na osvobození vyplývá automaticky ze zákona, tedy nemusí být uplatněn v daňovém přiznání, což hodnotím jednoznačně kladně.

7.2 Poplatníci daně

Daň ze staveb a jednotek zachovává základní pravidlo, že poplatníkem je vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Výjimku, při které je poplatníkem nikoli vlastník, ale nájemce nebo pachtýř, stanovuje zákon u jednotek, jež zahrnují i jiný nebytový prostor než sklep nebo komoru a u staveb mimo obytné domy, je-li s nimi příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv nebo patří-li Ministerstvu financí ČR na základ privatizačního rozhodnutí. Právní úprava je, mimo přirozených rozdílů mezi stavbami a jednotkami a pozemky, shodná u obou částí daně z nemovitých věcí.

Zákon dále vypočítává, kdo je poplatníkem u objektů vlastněných státem a fondy. Zde bych odkázala na výklad v části o poplatnících daně z pozemku, neboť platí vše shodně.

Pro úplnost dodávám, že je-li zdanitelná stavba součástí práva stavby, bude za použití zákonné fikce popsané výše poplatníkem daně ze staveb a jednotek stavebník, jakožto vlastník práva stavby a potažmo tedy budovy.

7.3 Osvobození od daně

⁹⁰ SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 - I. díl. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2013, 2013/9.

Úprava osvobození od daně ze staveb a jednotek se v mnohém, logicky, shoduje s úpravou u daně z pozemků. Jelikož nepovažuji za přínosné znovu opisovat již napsané, budu na předmětnou část dále odkazovat.

I v případě osvobození od daně ze staveb a jednotek je na osvobození právní nárok, po naplnění zákonných podmínek, některé důvody je třeba uplatnit v daňovém přiznání, jiné se uplatní automaticky ze zákona. Jednou z podmínek osvobození může být, že objekty nejsou užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. I zde je možné, že bude osvobození podléhat jen část stavby.

Většina případů osvobození je koncipovaná jako trvalé, i zde ale lze najít případy osvobození dočasného. Jedná se o stavby kulturních památek po provedení stavební úpravy a objekty, u kterých byla provedena změna systému vytápění k užívání vyjmenovaných obnovitelných zdrojů. Zákodárce chce nepochybně finančně ulehčit vlastníkům, kteří provedli předmětnou pozitivní změnu a osvobození může sloužit rovněž jako motivace k jejímu provedení.

Za účelem zvýhodnění těch, kteří svou činností uspokojují různorodé celospolečenské zájmy, je okruh osvobození shodný jako u daně z pozemků, stejně tak u ekologických důvodů a objektů sloužících diplomatickým účelům.

Zákon navíc osvobozuje od daně obytné domy, jednotky a domy pro rodinnou rekreaci osob, jež jsou držiteli průkazů ZTP nebo ZTP/P a jsou příjemci příspěvku na živobytí. Zákodárce zde uplatnil jisté sociální důvody a ulehčil finanční situaci osobám, jež ji mají přirozeně ztíženou vzhledem ke svému zdravotnímu stavu.

7.4 Základ daně

Základ daně je stanoven zvlášť pro stavby a zvlášť pro jednotky.

- *u stavby*: výměra zastavěné plochy v m², přičemž zastavěnou plochou se míní plocha nadzemní části stavby.

- *u jednotky* se základ, tzv. upravená podlahová plocha, stanovuje ve dvou krocích. V prvním kroku se zjistí výměra podlahové plochy jednotky v m², která pro daňové účely nezahrnuje plochu podílu na společných částí domu zahrnutých v jednotce, jedná se tedy pouze o plochu samotného bytu. Ve druhé kroku se výměra vynásobí koeficientem

-1,22 - je-li součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo je-li společně s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě. Tento koeficient, nově navýšený oproti stávající úpravě, reflektuje fakt, že uvedené pozemky nejsou předmětem daně z pozemků a jejich zdanění je svým způsobem provedeno prostřednictvím tohoto vyššího koeficientu. Dle mého názoru jde o vhodnou metodu, neboť je přehledná a nenese sebou žádné navýšené administrativní náklady na straně poplatníků, ani na straně správce daně. Bude-li se nově tento koeficient uplatňovat pro výpočet daně v minulosti již přiznané jednotky, změna bude provedena automaticky, poplatník ji nemusí uplatňovat v daňovém přiznání (naopak o ní bude informován hromadným platebním výměrem).

-1,20 - v ostatních případech, tedy pokud s jednotkou není spojen spoluvlastnický podíl na pozemku. Tato výše koeficientu je shodná s dosavadní výší používanou ve všech případech.

7.5 Sazba daně

Budovy a jednotky jsou rozděleny do skupin, pro které je sazba diferencovaná. Úprava je poměrně složitá, neboť dochází k několika stupňovému zvyšování a násobení sazeb. Pro větší přehlednost tedy proces popíšeme v jednotlivých krocích. Slouží-li jednotka či stavba více různým účelům a podlahová plocha pro jednotlivá určení je shodná, použije se nejvyšší příslušná sazba. Obdobně převažuje-li v objektu plocha užívaná k podnikání, použije se příslušná podnikatelská sazba.

- stanovení základní sazby

Základní sazba je rovněž vnitřně diferencovaná podle účelu, kterým stavba, resp. jednotka slouží.

- obytné domy, tedy domy, jejichž převažující funkcí je sloužit bydlení: 2 Kč/m² zastavěné plochy. Stejná sazba se platí za ostatní budovy příslušenství z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy. Zákonodárce zde provedl poměrně nenápadnou změnu - ve znění před novelou stálo "ostatní stavby tvořící příslušenství", zatímco dnes je znění zúženo pouze na "budovy", tedy nově se touto sazbou nebudou danit např.

bazény, které sice tvoří příslušenství obytného domu, nejsou ale budovami. Zákodárce pro domy primárně uspokojující bytové potřeby svých vlastníků stanovuje sazbu nejnižší, čímž vyjadřuje svoji vůli nezatěžovat nadměrně vlastníky tohoto druhu nemovitých věcí.

- budovy pro rodinnou rekreaci: 6 Kč/m² zastavěné plochy. Budovy s doplňkovou funkcí, vyjma garáže, 2 Kč/m² podlahové plochy. Zde je patný nárůst v sazbě daný dle mého názoru tím, že rodinný rekreační objekt už je zákonodárcem považován za nadstandard k rodinnému bydlení a podle toho je také zatížen vyšší sazbou daně.

- oddělené garáže a jednotky, jejichž převažující podlahová plocha je užívána jako garáž: 8 Kč/m². V případě výstavby nového rodinného domu se z daňového hlediska poplatníkovi vyplatí zvážit, zda vystavět garáž jako samostatnou, či zda ji připojit k budově obytného domu a danit ji sazbou příslušenství, která je o poznání nižší.

- zdanitelné stavby a jednotky převážně sloužící podnikání. (Sazba bude vždy uváděna v m² zastavěné plochy v případě staveb nebo upravené podlahové plochy v případě jednotek.)

 v zemědělské prvovýrobě, lesním a vodním hospodářství: 2 Kč/m²

 v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice, ostatním zemědělství: 10 Kč/m²

 v ostatních druzích podnikání: 10 Kč/m².

Zde je patný trend daňového zvýhodnění některých zemědělských podnikatelů, jejich sazba daně je, oproti ostatním podnikatelům, pětina. Stát tím zřejmě vyjadřuje své preference a domněnku o větší užitečnosti a přínosnosti tohoto druhu podnikání. Zvýhodnění rovněž může doplňkově na podnikatele působit motivačně.

- ostatní zdanitelné stavby: 6 Kč/m² zastavěné plochy.

- ostatní jednotky: 2 Kč/m² upravené podlahové plochy.

- zvýšení sazby v případě nadzemních podlaží

Toto zvýšení se neuplatní vždy, ale pouze v případě, že stavba má další nadzemní podlaží, tedy další podlaží umístěné nad prvním podlažím⁹¹. Zvýšení činí 0,75 Kč/m² zastavěné plochy, dále je ale diferencováno v závislosti na účelu, kterému stavba slouží.

- k podnikání: zvýšení se uplatní, přesahuje-li zastavěná plocha nadzemního podlaží jednu třetinu zastavěné plochy. Toto je oproti dosavadnímu stavu novinka. Zákon před novelou pro stavby sloužící podnikání žádné takovéto omezení nestanovoval, tedy zvýšení se aplikovalo na každé nadzemní podlaží bez ohledu na jeho plochu. Nově zákonodárce reaguje na to, že stavební konstrukce budov se často značně liší, další podlaží může tvořit jen malou část zastavěné plochy a jednotné zdanění bylo z tohoto pohledu nespravedlivé. Toto snížení daňové povinnosti je poplatník povinen uvést v daňovém přiznání. Zákonodárce tedy klade mírně zvýšené nároky na poplatníka, ale vzhledem k tomu, že je mu daňová povinnost snižována, považují to za akceptovatelné. Ten, kdo nebude bdělý svých práv a změnu legislativy ve svůj prospěch nezaregistruje, bude platit daň ve stejné výši jako dosud, a jeho faktický stav se na první pohled nijak nezmění. Je ale nutné vzít v úvahu, že pokud změnu opomene a daňové přiznání nepodá, může čelit procesněprávním důsledkům, konkrétně odpovědnosti za nepodání daňového přiznání ve formě pokuty⁹².

- k ostatním, nepodnikatelským účelům: shodně s dosavadní úpravou se zvýšení uplatní, pokud zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Důvodová zpráva neposkytuje žádné vysvětlení toho, proč zákon obsahuje dvě odlišné hranice pro ne/uplatnění zvýšení, tedy jednu nebo dvě třetiny zastavěné plochy.

- sazba určená podle předchozích dvou kroků je násobena koeficientem odstupňovaným dle počtu obyvatel v obci, na jejímž území se stavba nachází. Odstupňování se drobně liší od toho použitého u daně z pozemků, jinak je ale výklad obdobně použitelný a proto na něj tímto odkazují.

I u daně ze staveb a pozemků je dána obcím možnost koeficient obecně závaznou vyhláškou upravit. Zde jí ale zákon stanovuje mírně přísnější podmínky, může tak učinit

⁹¹ Detailně vymezuje § 11 odst. 2.

⁹² § 250 daňového řádu.

pouze pro celé území obce (ne pro jednotlivé části odlišně) a pouze vynásobit koeficientem 1,5 (ne snižovat nebo zvyšovat, ale pevně zvýšit).

- zvláštní pravidlo platí pro rekreační budovy a budovy pro ně doplňkové, mimo garáže, ležící na území národního parku nebo v I. zónách chráněných krajinných oblastí. Jejich sazba daně se násobí koeficientem 2,0. To dle mého názoru odráží fakt, že poplatník si zvolil místo pro svou rekreaci v takové oblasti, která vyžaduje ze strany státu větší péči a toto dodatečné navýšení sazby tvoří jistou formu kompenzace.
- další zvýšení daně, nově zavedené, se bude aplikovat na:
 - budovy obytných domů s nebytovými prostory určenými k podnikání, mimo podnikání v zemědělské prvovýrobě. Zvýšení je ve výši 2 Kč/m² podlahové plochy nebytového prostoru.
 - jednotky zahrnující i nebytový prostor užívaný k podnikání, mimo podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství. Zvýšení je ve výši součinu upravené podlahové plochy nebytového prostoru a kladného rozdílu mezi sazbou daně příslušnou pro jednotku užívanou k podnikání a sazbou daně příslušnou pro tuto jednotku.

8. Společná ustanovení

Novela v zájmu lepší přehlednosti a systematiky zákona dosavadní část třetí věnovala opravdu pouze společným ustanovením a ustanovení pojednávající o správě daně zahrnula do nově vytvořené části čtvrté.

Do části společných ustanovení zákonodárce zahrnul právní úpravu, která je, jak lze odvodit z názvu, společná dani z pozemků i dani ze staveb a jednotek. Některá ustanovení zde byla obsažena i původně, jiná sem byla přesunuta. To hodnotím jednoznačně pozitivně, neboť dosud roztržitá úprava je tím sjednocena a to, co je daním společné, je upraveno přehledně na jednom místě, v příhodně pojmenované části.

První je zařazeno ustanovení upravující místní koeficient. Nad rámec již popsaných koeficientů další koeficient, který je oprávněna stanovit obec obecně

závaznou vyhláškou pro všechny nemovité věci⁹³ na celém svém území. Tímto koeficientem, který může mít výši 2, 3, 4 nebo 5, se vynásobí vypočtená daň poplatníka za jednotlivé druhy zdanitelných staveb a jednotek a pozemků, mimo pozemků zemědělských. Zákonodárce tedy, v souladu s trendem uplatňovaným v celém zákoně, staví do preferovaného postavení zemědělské pozemky, když výslovně znemožňuje navýšení jejich daně.

Další paragraf je věnován souhrnné úpravě zaokrouhlování. Ačkoli ustanovení obsahuje čtyři odstavce, lze z nich udělat jednoduchý závěr, že vždy je nutno zaokrouhlovat nahoru - základ daně i výslednou daň. Při plnění daňové povinnosti je tedy třeba toto ustanovení zohlednit už od počátku a kalkulovat se správně zaokrouhlenými čísly.

V reakci na nastalý dvojí právní režim jednotek a v zájmu právní jistoty poplatníků i správce daně bylo na toto místo vloženo zvláštní ustanovení týkající se jednotek. To říká, že ustanovení týkající se jednotky a nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, s ní spojeným podíl na společných částech domu a vlastnictví k pozemku, je-li s jednotkou spojeno, vymezenou zákonem o vlastnictví bytů. Zákon se tedy bude shodně aplikovat jak na "nové" jednotky dle občanského zákoníku, tak na jednotky "staré" podle zákona o vlastnictví bytů. Celý text zákona o dani z nemovitých věcí je tímto výrazně zjednodušen, neboť je tím umožněno používat na všech místech pouze výraz jednotka, a zároveň tím netrpí právní jistota poplatníků, ani správce daně. Na některých místech zákon považuje za nutné jednotky rozlišovat a činí tak na příklad tím, že některá ustanovení platí pouze pro jednotky zahrnující v sobě jiný nebytový prostor než komoru nebo sklep.

Poslední ze společných ustanovení upravuje zdaňovací období. Tím je kalendářní rok. Výslovně se určuje, že ke změnám nastalým v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží. Tedy neuplatňují se žádným způsobem v průběhu roku. Jsou ale přirozeně zohledněny v daňovém přiznání pro další zdaňovací období.

9. Správa daně

⁹³ § 12, věta první. Zde zákonodárce opomenul provést terminologickou úpravu v návaznosti na občanský zákoník a ponechal chybně termín "nemovitosti".

Právní úprava správy daně je jak z hlediska státu, tak z hlediska daňových subjektů stejně důležitá, jako úprava hmotněprávní.

Z hlediska daňových subjektů celkovou tíží daňového břemena určuje nejen výše daně, ale rovněž související práva a povinnosti procesního charakteru. V obecné rovině by daň měla být vybírána v době pro subjekt nejvhodnější a způsobem, který je pro něj co nejméně zatěžující. Právní úprava vztahující se k dani by měla být srozumitelná, přehledná, jednoznačná a pro subjekty by neměla přinášet mnoho povinností.

Právní úprava daně z nemovitých věcí je dle mého názoru v tomto ohledu pro subjekty daně vstřícná. V zásadě je subjekt povinen podat daňové přiznání pouze jednou a dále se z něho při stanovení daňové povinnosti automaticky vychází, nedojde-li ke změně rozhodných skutečností, jak bude rozebráno níže. Z ryze praktického pohledu velmi kladně hodnotím internetový projekt Daňový portál⁹⁴ provozovaný Generálním finančním ředitelstvím. Webová stránka je přehledně uspořádaná, v sekci Aktuality a upozornění se pravidelně objevují potřebné a užitečné informace a zejména jsou zde k dispozici formuláře daňových přiznání včetně pokynů k jejich vyplnění. Formuláře jsou provázeny nápovědami k vyplňovaným skutečnostem, subjekt může formulář vyplnit krok po kroku za pomoci tzv. Průvodce. Vyplnění je tak opravdu snadné, na rozdíl od klasického papírového formuláře je zde spousta údajů vyplňována automaticky, což nejen že usnadňuje subjektům práci, ale rovněž znamená pro subjekt jistotu, že formulář neobsahuje věcné ani písařské chyby.

Z hlediska státu samotná výše daně neurčuje automaticky výši příjmu do veřejných rozpočtů, záleží také na nastavení efektivity výběru a na tom, jakou část z vybraných peněz pohltí úkony se správou spojené. Nastavení procesu správy daní by tedy mělo být, co se administrativy týká, co možná nejjednodušší. Zjednodušeně řečeno by mělo být pro stát co nejlevnější, se současným zachováním efektivity procesu výběru.

⁹⁴ http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

Daňový řád⁹⁵ pojem správa daní definuje jako *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Správa daně obecně *"upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu správy daně, vymezuje jejich práva a povinnosti."*⁹⁶ Předpisy upravující oblast správy daní spadají do oblasti daňového práva procesního. Tvoří *"souhrn právních norem upravujících daňové vztahy, které vznikají při organizaci daňové správy a při výkonu daňové správy. V rámci výkonu správy daní upravují tyto právní normy především problematiku daňového řízení a daňové exekuční řízení."*⁹⁷

S účinností od 1.1.2011 je základním procesním předpisem daňového práva zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Zvláštní procesní úprava je obsažena v jednotlivých zákonech upravujících konkrétní daně a je dána specifičností daní, které se promítají logicky i do jejich správy. Tato zvláštní úprava má před obecnou úpravou daňového řádu přednost, což výslovně stanovuje i § 4 daňového řádu. Vzhledem ke specifičnosti daňové oblasti vůbec je § 262 výslovně vyloučena možnost použití správního řádu⁹⁸.

Daňovým řádem byl nahrazen zákon o správě daní a poplatků⁹⁹. Ten byl velmi často novelizován, bez znalosti judikatury prakticky nemohl být používán, právní jistota účastníků daňových vztahů z něj vyplývajících byla kvůli tomu velmi nízká. V reakci na tato negativa se zákonodárce snažil připravit velmi konkrétní právní úpravu, reagující na situace nastávající v reálném životě. Výsledkem je zákon ve srovnání s předchozím mnohem obsáhlejší, ale na druhou stranu z hlediska právní jistoty mnohem více vyhovující. Přináší sebou rovněž některé terminologické změny, zakotvuje pravidla, která byla dosud dovozována pouze judikaturou¹⁰⁰.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva doznal daňový řád změn pouze terminologických, nikoli věcných. Změněná terminologie reaguje na nové pojmosloví občanského zákoníku, nikoli na změny pojmenování v daňové oblasti.

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

⁹⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 65. ISBN 978-80-87480-05-2.

⁹⁷ BAKESŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 255. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁹⁸ zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

⁹⁹ zákon č. 337/1992 Sb.

¹⁰⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej a KOLEKTIV. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2010, V-VI. ISBN 9788074003318.

Daňové řízení je upravené právě daňovým řádem a jeho specifika pak v jednotlivých daňových zákonech. Daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, přičemž ne všechna dílčí řízení se uplatní ve vztahu ke konkrétní dani. Obecně se rozlišují následující fáze řízení: řízení registrační, o závazném posouzení, nalézací, vyměřovací, doměřovací, placení daně, její evidence, vybírání a případně vymáhání.

Daňový řád¹⁰¹ obsahuje výčet základních zásad správy daní. Tyto zásady se promítají do celého daňového řízení a jsou to např. zásada zákonnosti, procesní rovnosti subjektů, rychlosti a hospodárnosti řízení, volného hodnocení důkazů, neveřejnosti.

Právní úprava správy daně je téma velmi obsáhlé. V této práci se pokusím postihnout tu její část, která se týká správy daně z nemovitých věcí a případně s ní úzce souvisí.

9.1 Správa daně z nemovitých věcí

Správce daně je v obecné rovině státní orgán zmocněný zákonem k úkonům v rámci správy daní. Obecné pravidlo pro určení místní příslušnosti je založeno na místě pobytu, resp. sídle osoby poplatníka. Přímou daňový řád však obsahuje speciální ustanovení týkající se nemovitých věcí. V případě, že je předmětem daně nemovitá věc, je příslušný ten správce daně, v jehož obvodu se předmětná nemovitá věc nachází.

Daňové řízení se zahajuje podáním, tedy úkonem zúčastněné osoby směřujícím vůči správci daně. Musí z něj být zřejmé, kdo ho činí, čeho se týká a co se navrhuje. Navzdory označení ho správce posuzuje podle jeho skutečného obsahu. Dnem dojití podání správci je daňové řízení zahájeno. Je výslovně stanoveno, že řádné nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí ČR. Je možné ho podat jak klasicky písemně, tak rovněž elektronickou formou¹⁰². Měli podání vady, vyzve správce daně podatele k jejich odstranění dle připojených pokynů,

¹⁰¹ v § 5 až 9

¹⁰² podrobnosti stanovuje nezávazný, ale praxí široce respektovaný a dodržovaný pokyn v daňové oblasti vydávaný Ministerstvem financí ČR, konkrétně pokyn č. D – 252, Podmínky pro podání v daňových věcech prostřednictvím datové zprávy (podání v elektronické podobě)

ve stanovené lhůtě. Na řádně opravené podání se hledí jako na včasné a řádné, v opačném případě se po uplynutí stanovené lhůty stává podání neúčinné.

Základní povinností daňového subjektu je povinnost tvrzení – povinnost v řádném daňovém tvrzení vyčíslit daň, uvést předepsané údaje a další rozhodné skutečnosti pro vyměření daně. Tuto povinnost dle mého názoru výrazně ulehčují elektronicky vyplnitelné formuláře dostupné na webových stránkách, o kterých jsem se zmínila výše.

Ne vždy však subjekt svou povinnost bezvadně splní. Může nastat situace, že v původním řádném daňovém tvrzení byly uvedeny nesprávné údaje. To lze před uplynutím lhůty pro podání napravit podáním tzv. opravného daňového tvrzení, ke kterému správce daně nadále přihlíží namísto původního.

V případě, že subjekt nepodal řádné daňové tvrzení vůbec, bude správcem vyzván tak učinit ve stanovené dodatečné náhradní lhůtě. Pokud ani pak nebude vyhověno, je správce daně oprávněn daň stanovit z moci úřední tzv. podle pomůcek, tedy podle údajů, které má k dispozici nebo které si následně opatří bez součinnosti daňového subjektu¹⁰³.

Zákon o dani z nemovitých věcí obsahuje oproti obecné úpravě modifikace. Daňové přiznání se podává správci daně do 31. ledna zdaňovacího období podle stavu k 1. lednu daného roku. Daň je tedy tvrzena a následně placena předem, na celé zdaňovací období. Případné změny rozhodných skutečností nastalé v průběhu roku subjekt promítne až do následujícího daňového přiznání.

Zásadním specifickým pravidlem je výjimka z každoroční povinnosti tvrzení. Zákon stanovuje, že daňové přiznání není třeba podat, pokud tak subjekt učinil na některé z předcházejících zdaňovacích období, resp. pokud mu daň byla na některé z předcházejících zdaňovacích období vyměřena či doměřena z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně rozhodných okolností. Zásadně je tedy subjekt povinen svou povinnost tvrzení splnit pouze jednou. V dalších obdobích je pak daň správcem daně vyměřena ve výši poslední známé daně. Za den vyměření daně a doručení tohoto rozhodnutí subjektu se považuje 31. leden

¹⁰³ Rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 399/97, jak uvádí Radvan: RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 91. ISBN 978-80-7179-563-6.

zdaňovacího období (tedy stejný den, jaký je stanoven pro podání daňového přiznání v daném zdaňovacím období). Vzhledem k tomu, že nedochází k žádné změně ve výši daňové povinnosti, není v rámci nenavyšování nákladů správce daně povinen výsledek vyměření subjektu oznamovat, platební výměr pouze založí do spisu. Ze stejného důvodu zřejmě takovýto platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění. Pokud však subjekt o zaslání platebního výměru požádá, správce mu ve lhůtě 30 dnů od obdržení takové žádosti vyhoví a stejnopis platebního výměru zašle.

Zákon však samozřejmě počítá s tím, že ke změně rozhodných skutečností dojít může. Rozlišuje je na dvě skupiny. V první taxativně vyjmenovává ty skutečnosti, s jejichž změnou není spojena povinnost opětovně daňové přiznání podat ani žádným jiným způsobem správce uvědomit. Jedná se o změny vycházející ze strany státu – legislativní změny sazby daně, změnám průměrných cen půdy, koeficientů, místní příslušnosti a k zániku osvobození od daně buďto uplynutím zákonné lhůty nebo stanovením obecně závaznou vyhláškou obce. Stát tak dle mého názoru pravděpodobně vychází z myšlenky, že správce daně je s těmito změnami obeznámen lépe než samotné subjekty daně. Subjekty nejsou touto povinností zbytečně zatíženy a správce provede změny plošně bez nutnosti v konkrétním případě sledovat splnění povinnosti a případně subjekt v tomto smyslu vyzývat atp. Zvolené řešení pokládám za přínosné pro obě strany.

Do druhé skupiny pak spadají všechny ostatní případy změn - v rozhodných okolnostech nebo v osobě poplatníka. Při nich je tedy subjekt povinen učinit správci daně jejich oznámení. Zákon mu dává na výběr, zda tak učiní podáním „celého“ daňového přiznání nebo podáním daňového přiznání dílčího, v němž uvede pouze nastalé změny a výpočet celkové daně. Výběr plně záleží na poplatníkovi.

Změn přijatých v oblasti správy daně z nemovitých věcí nebylo mnoho, jednu z nich následující nové pravidlo: Obecná lhůta pro podání daňového přiznání se prodlužuje o dva měsíce v případě, že poplatník v jejím průběhu zemřel, aniž by stihl svou povinnost splnit. Povinnost podat daňové přiznání tak nově¹⁰⁴ přechází na osobu spravující pozůstalost, která tak učiní svým jménem na účet pozůstalosti. Obdobně se lhůta prodlužuje v případě, že řízení o pozůstalosti skončilo, aniž správce pozůstalosti

¹⁰⁴ Nová úprava § 239b odst. 1 daňového řádu

povinnost splnil. I zde platí obecné pravidlo, že daňové přiznání je třeba podat pouze při změně okolností rozhodných pro vyměření daně.

Ustanovení upravující solidární daňovou povinnost není věcně nové, převzalo dosavadní úpravu rozdělenou do dvou paragrafů a je zařazeno do části čtvrté, což je dle mého názoru správně, neboť je společné oběma daním a ze systematického hlediska sem náleží. Ustanovení se vztahuje na spoluvlastníky nemovité věci nebo na poplatníky, jejichž vlastnický podíl na nemovité věci nelze určit. Ti jsou povinni plnit daňovou povinnost solidárně, tedy společně a nerozdílně a hledí se na ně, jako by měli daňovou povinnost společnou.

Pro takové vlastníky rovněž platí zvláštní pravidla co do povinnosti podat daňové přiznání. Z pohledu správce daně je nejjednodušší možností, že si spoluvlastníci zvolí společného zástupce, resp. zmocněnce, který za ně jedná nebo že daňové přiznání podá jeden ze spoluvlastníků pro celou společnou věc. Správce daně na něj pak hledí jako na společného zástupce.

Odlišná situace nastane, pokud spoluvlastník podá daňové přiznání pouze za svůj vlastnický podíl (nelze ale uplatnit u pozemku evidovaného v katastru nemovitostí tzv. zjednodušeným způsobem). Tím vzniká automaticky ostatním spoluvlastníkům povinnost přiznání podat samostatně pro své podíly. Daň tedy přiznává a následně platí každý z nich sám ve výši dle podílů na věci. Pokud by některý ze spoluvlastníků daňové přiznání nepodal, bude mu daň vyměřena správcem z úřední povinnosti bez předchozí výzvy k podání. To považuji za rozumné – správce daně má k dispozici všechny potřebné informace, nezatěžuje tedy ani sebe ani poplatníka touto povinností a neprodlužuje tím daňové řízení.

V případě, že daňové přiznání nepodá žádný ze spoluvlastníků, budou správcem daně vyzváni ke zvolení společného zmocněnce. Neučiní-li tak, vyměří jim správce daň z úřední povinnosti, dle jejich podílů na společné věci, nově bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání. To hodnotím kladně. Spoluvlastníci jsou o povinnosti podat daňové přiznání uvědoměni již ve výzvě ke zvolení společného zmocněnce, chtějí-li tedy svou zákonnou povinnost splnit, mohou tak učinit. V případě, že tak neučiní, nebude správce daně plýtvat časem a finančními a jinými prostředky s další výzvou a rovnou daň vyměří.

Zákon výslovně upravuje postup pro případ, kdy byl podán návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, do 31. prosince však nebylo o jeho povolení rozhodnuto. Pro poplatníka se v této situaci neuplatí standardní lhůta pro podání daňového přiznání do konce 31. ledna, podle stavu k 1. lednu daného roku, jelikož je zřejmé, že v nejbližší době dojde ke změně právních poměrů. Zákon tak stanovuje speciální lhůtu do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí zapsán. Daňové přiznání poplatník podává na zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu.

Daň z nemovitých věcí se stanovuje tzv. rozhodnutím o stanovení daně, které může být vydáno ve třech formách – platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.

Splatnost daně je dána v závislosti na osobě poplatníka a na výši daně. Nepřesáhne-li daň částku 5.000 Kč je splatná najednou, v prvním pololetí zdaňovacího období, tedy nejpozději do 31. května. Přesáhne-li daň tuto částku, je splatná ve dvou splátkách, přičemž druhá část daně je splatná do 30. listopadu zdaňovacího období. I vyšší částku může poplatník zaplatit jednorázově v prvním termínu. Zvláštní pravidlo se uplatní pro poplatníky provozující zemědělskou výrobu a chov ryb – těm je splatnost posunuta, první splátka je splatná do 31. srpna zdaňovacího období, druhá zůstává standardně. Zákonodárce jim tímto vychází vstříc a upravuje splatnost tak, aby byla pro poplatníka co nejméně omezující v závislosti na specifčnosti jejich činnosti.

Pro případ prodloužené lhůty pro podání daňového přiznání je stanoveno, že splatnost takové daně nebo její splátky nastává v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Zákonodárce si je vědom toho, že správa daně znamená pro stát jisté administrativní náklady a v souvislosti s tím specificky upravuje případy nízké daňové povinnosti. Tvoří-li celková daň z nemovitých věcí jednoho poplatníka v rámci jednoho správce daně méně než 30 Kč, daň se sice vyměří, ale nepředepíše, zákonodárce její placení nepožaduje.

Dále zákon obsahuje zvláštní ustanovení o splatnosti daně ve specifických případech.

Dá se předpokládat, že daň bude nejčastěji placena využitím složenky, kterou správce daně poplatníkovi daně zasílá prostřednictvím České pošty. Je ale možno využít některý z jiných způsobů – např. bezhotovostní platební převod nebo osobně úřední osobě.

Na závěr této části bych ráda stručně zmínila některé následky porušení povinností při správě daně. Domnívám se, že v souvislosti se správou daně z nemovitých věcí se může nejčastěji jednat o pokutu za opožděné tvrzení daně, tedy nepodá-li povinné daňové tvrzení vůbec nebo déle než po 5 pracovních dnech po stanovené lhůtě k podání. Dále o penále z doměřené částky daně oproti poslední známé daňové povinnosti a úrok z prodlení ze splatné částky daně. Všechny tyto instituty mají dle mého názoru motivovat poplatníky k řádnému plnění zákonných povinností a zároveň mohou svým výnosem i kompenzovat správci daně jeho zvýšené náklady s porušením povinností spojené.

10. Návrhy de lege ferenda

Jak již zřejmě vyplynulo z výše napsaného, nejsem právě příznivcem majetkových daní ani konkrétně daně z nemovitých věcí, přesto bych na tomto místě ráda nabídla pár návrhů de lege ferenda. Hlavním důvodem je fakt, že zrušení daně jako takové a vyrovnání se s dopady tohoto zrušení nebudou pravděpodobně, vzhledem k současnému rozložení politických sil, po delší dobu aktuální. Proto považuji za vhodnější navrhnout změny, které by mohly vést k vylepšení stávajícího znění zákona, než navrhopvat její zrušení a kompenzace dopadů s tím souvisejících.

Vzhledem k prakticky celoevropskému trendu nastavení zdanění nemovitých věcí v režimu ad valorem a vzhledem k tomu, že Ministerstvo financí se přechodu na tento systém dlouhodobě věnuje¹⁰⁵, navrhuji jeho co nejrychlejší zavedení (způsob stanovení hodnoty nemovité věci záměrně nechávám bez komentáře, jedná se o téma

¹⁰⁵ podle Radvana nejméně od roku 1999, RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 98. ISBN 978-80-7179-563-6

tak komplexní a rozsáhlé, že by mohlo být předmětem samostatné práce). Naše právní úprava by se tak v tomto ohledu zmodernizovala a zařadila po bok států tento systém používajících. Oproti stávající úpravě by bylo zakotveno spravedlivější zdaňování. Zároveň by se tím právní úprava i zpřehlednila – byly by současně zrušeny prvky vyrovnávající nedostatky jednotkového systému, které jej sice v současné situaci činí spravedlivější, ale po systematické stránce zákon zatěžují a jeho přehlednosti tak rozhodně neprospívají.

V rámci jednotnosti celé úpravy navrhuji do budoucna zrušit ustanovení stanovující, že poplatníkem daně z pozemku je v případě pozemku zatíženého právem stavby stavebník. Toto pravidlo dle mého názoru neúměrně zatěžuje stavebníka ve srovnání s nájemcem, resp. pachtýřem (kteří poplatníkem ustanovení nejsou) a rovněž se domnívám, že není odůvodněno žádnou zvláštností ve stavebníkově postavení. Rovněž mám za to, že čím méně výjimek z obecné zásady, že poplatníkem daně z pozemků, ale i celkově z nemovitých věcí bude, tím přehlednější a jasnější bude zákonná úprava jako celek.

V obecnější rovině bych ráda apelovala na to, aby obce dbaly více na informovanost veřejnosti, co se finančních prostředků vybraných na dani z nemovitých věcí týká. Domnívám se, že jeden z důvodů všeobecné neoblíbenosti této daně tkví v tom, že poplatníci na ni nahlížejí jako na zbytečnou, na dvojitý zdanění příjmu, jako na prostředek státu k obstarání si dalších finančních prostředků. Myslím si, že veřejnost má pouze malé povědomí o tom, že výnos této daně je plně rozpočtovým příjmem obce, na jejímž území se zdaňovaná nemovitá věc nachází. Ještě menší informovanost bude jistě panovat v otázce, kam jsou na obecní úrovni tyto prostředky investovány. Pokud by se obce více věnovaly informovanosti o této problematice a nejlépe skutečně investovaly předmětné peníze pouze do statků, o nichž hovoří princip užitku, tedy např. do infrastruktury a souvisejících, pro nemovité věci přínosných služeb, mohla by se úroveň obliby této daně u veřejnosti zvýšit.

Závěr

Daň z nemovitých věcí je v českém právním řádu tradiční a pevně zakotvenou majetkovou daní. To se pravděpodobně ani v budoucnu nezmění. Její výnos je ze sta procent příjmem obcí, na jejichž území se zdaňovaná nemovitá věc nachází. Kromě samotného finančního přínosu jim rovněž velkou mírou posiluje jejich samostatnost a autonomii.

Novela zákona o dani z nemovitých věcí se dle mého názoru velmi dobře vyrovnala se změnami nastalými v reakci na rekodifikaci soukromého práva. Novela provedla nezbytné změny terminologické tak, aby byl zákon kompatibilní s novým pojmoslovím zejména nového občanského zákoníku, zároveň byly odstraněny nadbytečné části zákona, provedeny legislativně technické úpravy, na několika místech byla provedena změna ve prospěch lepší systematiky a srozumitelnosti zákona. Rovněž zapracování věcných změn hodnotím ve skrze velmi pozitivně, novela byla připravena kvalitně a legislativní úroveň zákona se dle mého názoru pozvedla. Drobné nedostatky navrhuji, spolu s koncepční změnou přechodu na ohodnocování nemovitých věcí ad valorem, odstranit v závěrečné kapitole.

Rovněž předkládám návrh, jak odstranit velkou neoblíbenost této daně u veřejnosti. Vzhledem k tomu, že její placení považuji z pohledu poplatníka daně za komfortní - v případě nezměněných okolností není třeba daň každoročně přiznávat, interaktivní formuláře dostupné na internetu vyplnění velmi usnadňují – mám za to, že neoblíbenost tkví v obecně malé informovanosti o ní a zejména o tom, kam jsou vybrané prostředky investovány, resp. přináší-li poplatníkům užitek deklarovaný teoretickými východisky daně z nemovitých věcí.

Použitá literatura

ČECH, Petr. Rekodifikace soukromého práva za dveřmi (a přesto zahalena nejistotou). *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2012, roč. 2012, č. 04.

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, ISBN 8073801558.

GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 9788072017454.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, ISBN 978-80-87480-05-2.

VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku*. Vyd. 1. Praha: Grada, 1997, ISBN 8071693715.

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

RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, ISBN 9788072392308.

JANEČKOVÁ, Eva, Vladimír HORÁLEK a Karel ELIÁŠ. *Encyklopedie pojmů nového soukromého práva*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, ISBN 8072018701.

FIALA, Josef a Milan KINDL. *Občanské právo hmotné*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 9788073800581.

BLACK, Henry Campbell. *Blackův právnický slovník*. Praha: Victoria Publishing, 199. ISBN 8085605236.

RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006. ISBN 8071794783.

SKŘEJPEK, Michal. Terminologie nového občanského zákoníku mi někdy přijde samoúčelná. *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2012, 07/2012.

NĚMCOVÁ, Magda a Radka LORINCOVÁ. Stavby a pozemky podle nového občanského zákoníku. *Právní rádce*. Praha: Economia a.s., 2013, 3/2013, s. 12.

SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 - I. díl. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2013, 2013/9.

BĚHOUNEK, Pavel. Rekodifikace soukromého práva od 1.1.2014 - nemovitě věci. *Účetnictví v praxi*. 2013, 2013/12.

KLESTIL, Jindřich. Daň z nemovitých věcí v roce 2014. *Daně a právo v praxi*. 2014, 2014/1.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a KOLEKTIV. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2010, ISBN 9788074003318.

BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

Použité webové zdroje

„Zákon pro život, zákon inspirovaný životem.“. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. [Http://obcanskyzakonik.justice.cz/](http://obcanskyzakonik.justice.cz/)[online]. 2013 [cit. 2014-01-29]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/o-novem-obcanskem-zakoniku/>

BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Masarykova univerzita: Masarykova univerzita, 2012, s. 17. ISBN 978-80-210-5914-6. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/A01_financ.html

VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k návrhu občanského zákoníku*. 2011, Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/texty-zakonu/>

ČECH, Petr. Pojem a druhy věcí v novém občanském zákoníku. *Legal news: březen 2012*. 2012, březen 2012, Dostupné z: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-pojem-a-druhy-veci-v-novem-obcanskem-zakoniku.pdf>

VLÁDA ČR. *Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu o změně daňových zákonů*. 2011, Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=2&ct1=0>

MF - ODBOR MAJETKOVÉ DANĚ, DAŇ SILNIČNÍ A OCEŇOVÁNÍ. Změny v zákoně o dani z nemovitých věcí schválené v zákonném opatření Senátu. In: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Www.mfcr.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-02-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-mf-ke-zmenam-v-zakone-o-dani-z-14952>

http://adisspr.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

OLIVA, Karel. Jazykový posudek návrhu občanského zákoníku. In: *Nový občanský zákoník* [online]. 2008 [cit. 2014-02-12]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Jazykovy_posudek__Ustavu__pro_jazyk_cesky__Akademie_ved__Ceske_republiky.pdf

Důvodová zpráva k návrhu zákona na zrušení zákona o dani z nemovitostí a o změně navazujících předpisů, Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=4&t=218>

Použité právní předpisy

zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní

zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

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 č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)

zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

vyhláška Ministerstva zemědělství ČR č. 456/2005 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků