

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí

RIGORÓZNÍ PRÁCE

**Srovnání právní úpravy zdaňování nemovitostí ve
vybraných zemích**

Konzultant rigorózní práce:
Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Mgr. Ing. Eva Indruchová
Holšická 1013
19016 Praha 9


Praha, říjen 2007

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.



Mgr. Ing. Eva Indruchová

 Práce dne 22. 10. 2007

OBSAH

ÚVOD	5
KAPITOLA 1 – VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ	8
1. Vývoj právní úpravy daní	8
2. Vývoj právní úpravy zdaňování nemovitostí	10
2.1 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území Spojených států amerických	10
2.2 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území Evropy	11
2.3 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území České republiky	13
KAPITOLA 2 – OBECNÝ VÝKLAD POJMŮ	16
1. Pojem daně	16
2. Prvky právní konstrukce daní	17
3. Funkce daní	20
4. Daňový systém	21
5. Členění daní	23
6. Pojem zdaňování nemovitostí	24
KAPITOLA 3 – POSTAVENÍ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ	26
KAPITOLA 4 – PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE	33
1. Daň z pozemků	35
1.1 Poplatníci daně	35
1.2 Předmět daně	35
1.3 Osvobození	36
1.4 Základ daně	38
1.5 Sazba daně	39
2. Daň ze staveb	40
2.1 Poplatník daně	40
2.2 Předmět daně	40
2.3 Osvobození	42
2.4 Základ daně	43
2.5 Sazba daně	44
3. Společné aspekty daně z pozemků a daně ze staveb	46
3.1 Obecně	46
3.2 Vztah obcí k dani z nemovitostí	46
3.3 Daň z nemovitostí a ochrana životního prostředí	48
KAPITOLA 5 – SPRÁVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE	50
KAPITOLA 6 – VARIANTY BUDOUCÍHO VÝVOJE V ČESKÉ REPUBLICE	59
1. Možný vývoj daně z nemovitostí	59
1.1 Zachování daně	59
1.2 Zachování a modifikace	60
1.3 Zrušení daně z nemovitostí	62
KAPITOLA 7 – REFORMA VEŘEJNÝCH FINANČÍ A DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	65
1. Změna zákona o dani z nemovitostí	66
2. Zhodnocení novely zákona o dani z nemovitostí	69
KAPITOLA 8 – MEZINÁRODNÍ SROVNÁNÍ	71
1. Důležitost komparace	71
2. Srovnání zdaňování nemovitostí ve vybraných evropských zemích	72
2.1 Všeobecné srovnání zdaňování nemovitostí	72
2.2 Právní úprava zdaňování nemovitostí ve vybraných státech Evropské unie	75
2.3 Analýza složitosti daňové soustavy v členských zemích Evropské unie	81
3. Zdaňování nemovitostí ve Spojených státech amerických	83
ZÁVĚR	87
SEZNAM LITERATURY	91
PŘÍLOHA č. 1	95
PŘÍLOHA č. 2	96
PŘÍLOHA č. 3	97
PŘÍLOHA č. 4	98

ÚVOD

Zdaňování nemovitostí je historickým institutem, jedním z prvních druhů daňové zátěže, který lidstvo provází po mnoho století a čile přetrvává do dnešních dnů. Již od pradávna bývá zdaňování spojováno se státem, stát a daně zpravidla tvoří nerozlučnou dvojici. Různé formy a právní úpravy zdaňování nemovitostí nacházíme s některými společnými rysy i odchylkami v právních řádech většiny zemí světa. Také Česká republika se řadí ke státům s dlouhou tradicí zdaňování nemovitostí.

Tato rigorózní práce se zaměřuje, jak vyplývá z názvu, na oblast „srovnání právní úpravy zdaňování nemovitostí ve vybraných zemích“, především tedy na srovnání platné a aplikované české právní úpravy s vybranými státy. Komparace v této práci je pojímána nejen z hlediska geografického, ale i historického. Část práce se proto zaměřuje i na obecnou historii daní a vývoj právní úpravy zdaňování nemovitostí. Z hlediska geografického práce zkoumá tři oblasti: jednak - přirozeně Českou republiku, dále Evropu a státy Evropské unie a konečně Spojené státy americké. Největší pozornost bude nicméně věnována důkladné analýze legislativy týkající se daně z nemovitostí v České republice.

Rigorózní práce vychází z hypotézy, že zdaňování nemovitostí, konkrétně daň z nemovitostí, je společným institutem ve většině evropských států, ovšem v České republice představuje specifickou oblast, která je do značné míry zastaralá, není dosud dostatečně komplexně řešena a ani se jí - možná s ohledem na relativně nižší výnosy v porovnání s jinými druhy daní - nevěnuje potřebná pozornost. Na druhou stranu existuje reálný předpoklad, že s rozmachem stavební činnosti a rozvojem realitního trhu v posledních letech získá otázka zdaňování nemovitostí v České republice podstatně větší prostor a lze očekávat tlaky na její finální řešení tak, jak již nastalo ve většině jiných zemí.

Téma zdaňování nemovitostí, především v České republice, se v posledním období skutečně stává stále více diskutovanou oblastí, a to jak ve státní sféře, tak i v médiích. Tento zájem z velké části vyvolala i předvolební kampaň roku 2006, kde daňová problematika figurovala jako jeden z hlavních bodů většiny volebních programů. I daň z nemovitostí byla často diskutována a občané se tak mohli seznámit se značně protichůdnými názory jednotlivých stran - od požadavků na zachování této daně, přes její modifikaci až k návrhům na její úplné

zrušení. Rovněž výstupní materiál expertní skupiny Ministerstva financí České republiky „Zdanění příjmů a majetku v České republice“ z července 2006 se věnoval přímo i otázce zdaňování nemovitostí. Nejzajímavější a nejaktuálnější je pak celá nová koncepce reformy veřejných financí 2007-2010 a především nový zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který přináší změny i pro daň z nemovitostí a kterým se tato rigorózní práce též bude zabývat.

Výše uvedené důvody, zajímavost a aktuálnost dané problematiky byly jedním z hlavních motivů pro výběr celospolečensky významného tématu „srovnání právní úpravy zdaňování nemovitostí ve vybraných zemích“ pro tuto rigorózní práci.

Cílem práce je potvrdit hypotézu a zmapovat situaci zdaňování nemovitostí, tedy především definovat daně z nemovitostí a dále zhodnotit současnou situaci v České republice, jakož i srovnat oblast zdaňování nemovitostí v širších mezinárodních souvislostech. Zjištění a vlastní názory na danou problematiku, včetně analýzy možných směrů budoucího vývoje této oblasti, budou následně shrnuty v samostatné, šesté kapitole, i v závěru.

V rigorózní práci jsou, s ohledem na charakter jednotlivých jejích částí, využity některé výzkumné a vědecké metody. Při popisu problematiky daní dominuje metoda deskripce, zatímco stěžejní metodou práce je metoda analýzy, kdy je rozkladem zkoumané problematiky na jednotlivé části usilováno o hlubší poznání souvisejících jevů a procesů. Na základě těchto jednotlivostí jsou vyvozeny obecnější závěry a doporučení, proto své místo v rigorózní práci zaujímá i metoda indukce.

Jako informační zdroje jsou v práci používány publikace o daních, daňových soustavách a zdaňování nemovitostí, dále také pravidelně vycházející odborné časopisy, konferenční materiály, poznatky z přednášek, seminářů a odborných televizních debat, internetové zdroje a další.

Z hlediska obsahu rigorózní práce vychází ze struktury definované výše uvedeným cílem. První kapitola se zabývá vývojem právní úpravy daní a zdaňování nemovitostí, popisuje vývoj daní a jejich význam jako příjmové strany pro státní rozpočet a zaměřuje se na historické kořeny ve Spojených státech amerických, v Evropě, i České republice. Druhá kapitola analyzuje základní pojmy, funkce daní a jejich členění. Dále předkládá srovnání

těchto definic podle současné odborné literatury. Následující kapitoly zahrnují celkem pět hlavních okruhů týkajících se české právní úpravy. Kapitoly třetí a čtvrtá analyzují současné postavení daně z nemovitostí v České republice, a to nejprve obecně - ve vztahu k celé daňové soustavě České republiky. Následně je podroben rozboru přímo dotčený právní předpis, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Kapitola pátá je věnována správě daně z nemovitostí a zákonu č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Kapitola šestá identifikuje některé možné varianty budoucího vývoje, sedmá kapitola analyzuje reformu veřejných financí a z toho vyplývající změny pro daň z nemovitostí. Důležitou oblastí, již je v rigorózní práci v rámci poslední, samostatné osmé kapitoly věnován značný prostor, je již zmíněné mezinárodní srovnání právní úpravy, která se zaměřuje na vybrané země – především některé evropské země a dále Spojené státy americké. Závěr je věnován vlastním názorům a doporučením i celkovému shrnutí dané problematiky. Součástí práce je seznam literatury a přílohy.

KAPITOLA 1 – VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ

I. Vývoj právní úpravy daní

„Daně jsou pro mnohé nepříjemným aspektem života v organizované společnosti, a jsou tedy i velmi často ostře kritizovaným institutem, zůstávají však bezesporu součástí každodenní reality a jsou tak staré jako civilizace sama.“¹ „Lze se domnívat, že na počátku vzniku daní stála panovnickova potřeba finančně zajistit jednorázové a mimořádně vznikající potřeby, které nemohly být kryty tradičními zdroji.“²

Nejstarší známé daňové záznamy ve formě hliněných tabulek pocházejí zhruba z doby 6 000 let před Kristem. Byly nalezeny ve starověkém městském státě Lagaš na dnešním území Iráku, severozápadně od řek Eufratu a Tigridu. Daně v Lagaši byly velmi nízké, ale v době krize či války byla sazba daně 10%³ veškerého majetku občanů. Ten byl tvořen především zásobami jídla - nesmíme zapomenout, že před existencí peněžního systému byly daně placeny procentem sklizené úrody. Tehdejší král používal daňový systém nazývaný „bala“, což znamená „rotace“. Výběřčí daně se totiž vždy zaměřili na určitou oblast státu, kterou zhodnotili a zdanili během měsíce a posléze, příští měsíc, se zaměřili na další oblast. Tímto způsobem, tj. členěním tohoto obtížného úkolu do více ovladatelných součástí, si usnadňovali práci. Takový přístup je pro mnohé dodnes inspirativní, jak dokazuje například případ zdaňování nemovitostí v Bostonu, kde se během pravidelného znovu-ocenození pro daňové účely postupuje tak, že namísto ocenění veškerého majetku najednou (což by bylo i dosti obtížné) je naopak pozornost rozdělena následovně: jeden rok je zaměřena na ohodnocení obchodních a průmyslových nemovitostí, další rok na byty a ostatní podskupiny nemovitostí atp. Tento přístup umožňuje důkladnou analýzu hodnot a následně vede i k efektivnějšímu celkovému ocenění nemovitostí.

Starověký Egypt s vyvinutou kulturou, která vznikla již 5 000 let př.n.l. a trvala tisíce let, znal zdaňování také velmi dobře. To dokazuje i věhlasný „Rosetta stone“⁴, kamenný kvádr, nalezený v roce 1799 francouzskými vojáky v Egyptě, do něhož je dvěma jazyky (egyptsky a řecky) a třemi druhy písma vytesaný text, oslavující egyptského faraóna a poskytující mimo jiné daňovou úlevu kněžím.

¹ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006, str.66*

² *Hamerníková B.: Veřejné Finance, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 90*

³ *Carlson H.: A brief history of property tax, Fair & Equitable, 2/2005, str. 3*

⁴ Další informace o Rosetta stone včetně fotografie jsou dostupné na internetové adrese:

<http://www.ancientegypt.co.uk/writing/rosetta.html>

O velkém významu daní v Egyptě svědčilo i vysoké postavení výběřčích daní. Pouze gramotní obyvatelé mohli zastávat tuto funkci a gramotná byla zhruba jedna osoba ze sta. Výběřčí daní byli ceněni i pro své hluboké znalosti nejstaršího známého písma na světě - staroegyptských hieroglyfů. Z tohoto důvodu měli na starost i vedení záznamů ohledně vlastníků půdy a velikosti půdy, dále pravidelně počítali dobytek a obilí. Důkazem vážnosti a významu výběřčích je i fakt, že to byli právě výběřčí daní, kdo jako jediní z královského personálu nebyli usmrceni a společně pohřbeni s králem, jak bývalo zvykem - tak moc byla ceněna jejich úloha. Stejně jako králové měli i výběřčí své hrobky a monumenty, které navíc svou krásou, hodnotou a okázalostí často s některými královskými soupeřily.

Daně v Egyptě postihovaly obilí, dobytek, olej, pivo a půdu a typická daňová sazba činila 10% z celé produkce. Nejčastějšími poplatníky daní byli tedy zemědělci. Pokud osoba nezaplatila nebo neměla na zaplacení, byla odvedena před soud, který okamžitě vykonal spravedlnost. Již z této doby lze identifikovat kořeny odporu k daním jako jevu, který přetrval dodnes.

Zajímavým protikladem je systém výběru a filozofie spojená s daněmi ve starověkém Řecku, kde byly daně placeny ochotně a zcela dobrovolně, neboť byly vnímány jako čestná součást státních záležitostí. Vedle poplatků, které byly ve starověkém Řecku velmi důležité, se platily i daně podle výše majetku. V této souvislosti lze v dějinách starověkého Řecka najít odpověď na etymologický původ termínu „liturgie“ – vyvinul se z řeckého „leiturgie“ a ve starověkém Řecku znamenal druh daně ukládané bohatým, která byla určena např. na podporu divadel, škol, výstavbu lodí apod.

I antický Řím samozřejmě znal a aplikoval daně, velmi důležitá byla pozemková daň, a proto byly již tehdy vytvářeny rozsáhlé databáze podobné dnešní moderní evidenci daní. Ti, kteří půdu nevlastnili, museli odvádět daň z hlavy („tributum“). Z důvodu nedostatku finančních prostředků byla později provedena významná reforma pozemkové daně. „Pozemkovou daň museli poprvé odvádět i velcí vlastníci půdy, zejména senátoři. Jediným rozdílem byla skutečnost, že neplatili v naturáliích jako ostatní obyvatelstvo, ale v penězích podle plochy půdy.“⁵

⁵ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 8

2. Vývoj právní úpravy zdaňování nemovitostí

Vývoj právní úpravy zdaňování nemovitostí je velmi zajímavý, neboť je spojován již s počátky formování státních útvarů, resp. správních celků, tak jak vyplývá z předchozí kapitoly zabývající se historií daní. Oproti jiným typům daně, které přišly mnohem později, zdaňování nemovitostí není novou záležitostí, naopak - zdaňování nemovitostí představuje historicky jednu z nejstarších forem zdanění s velmi dlouhou tradicí. Již první státní útvary, jež se začaly formovat ve starověku, znaly daňový systém, jehož základem bylo vlastnictví půdy. Mezi ně patřil například Egypt, Babylon, Persie i Čína. „Daň z pozemků byla dvojího druhu. Jednalo se jednak o naturální daň, jednak o výkon nucených prací.“⁶ V této kapitole se zaměříme především na historii zdaňování nemovitostí na území Spojených států amerických, v Evropě a na území České republiky.

2.1 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území Spojených států amerických

První kolonie v Nové Anglii vznikla v roce 1620 na severovýchodě dnešních Spojených států a založili ji tzv. "Pilgrim Fathers", což byli odpadlíci od anglikánské církve. Ti také uzavřeli dohodu, která je zavazovala i k vybírání daní. Lidem byla přidělována sice stejně velká část půdy, ale půda, která byla úrodnější, byla zdaňována vyšší sazbou. Výběřčími daní byli dlouhou dobu šerifové, kteří sestavovali také územní mapy nemovitostí. Daň z nemovitostí byla často příjmem církve a financovala se tak náboženská výuka. (Dnes jsou - snad jako pozůstatek těchto dob - financovány z daně z nemovitostí veřejné školy.) V ostatních severních koloniích byl systém zdaňování nemovitostí obdobný. Velkým rozdílem ovšem byla úprava na jihu země, kde zdaňování nemovitostí a majetku obecně nevyhovovalo bohatým vrstvám obyvatelstva. Proto byla pozornost zaměřena především na jiné typy daní. Jih bojkotoval i snahy o zavedení národní daně z nemovitostí.

Pro zvýšení příjmů na válku proti Francii byla v roce 1797 zavedená národní tzv. „window tax“ čili daň z okna. Tento název získala proto, že stavby byly ohodnoceny podle počtu a velikosti oken a dveří každého domu. Tato daň doplňovala daň z pozemků. Nicméně takto nově zavedená daň se setkala s velkým odporem a výběřčí daní, kteří přicházeli nemovitosti podle oken ohodnotit, byli často násilím zadržováni či zajati. Daň byla tedy posléze odvolána.

⁶ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 8*

Jiný případ rebelií se uskutečnil v Massachusetts jako reakce na velmi vysoké daně z nemovitostí a s tím související následné procesy se zadluženými farmáři. Ozbrojená skupinka zaútočila na soud a požadovala snížení daně spolu s větší ochranou pro zemědělce. Tato demonstrace byla ovšem potlačena.

Během 19. století většina států - kromě již zmíněných jižních - získávala příjem právě z daně z nemovitostí. Nicméně na počátku 20. století bylo jasné, že daňový systém potřebuje změnu, a tak se všeobecně rozšířila myšlenka prosazující snížení závislosti na dani z nemovitostí a posílení snah o zavedení daní z příjmu. Majetkové daně se tak postupně snížily a šestnáct států v roce 1932 a 1933 přijalo speciální zákony zavádějící horní maximální limit pro tyto daně. V roce 1934 byla založena mezinárodní asociace „International Association of Assessing Officers“, která vznikla původně ze skupin poplatníků dožadujících se reformy daně z nemovitostí. Dnes má tato nezisková, vzdělávací a výzkumná asociace sdružující daňové odhadce a další zainteresované osoby více jak 8 000 členů a jejím posláním je podporovat inovaci a efektivitu v oceňování majetku, zlepšování majetkové daňové politiky i správy daní.

Po druhé světové válce začal příjem daně z nemovitostí ještě dále klesat. Pro zajímavost, v roce 1927 tvořila daň z nemovitostí 97, 3% místních příjmů, dnes je to zhruba 75%.

Na závěr kapitoly týkající se historických kořenů zdaňování ve Spojených státech amerických lze pro doplnění citovat dva známé americké politiky. Benjamin Franklin kdysi řekl: „V tomto světě není nic jistého – až na smrt a daně.“ O mnoho let později J. C. Watts doplnil: „Smrt a daně mohou být nevyhnutelné, ale neměly by spolu souviset.“

2.2 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území Evropy

Pro vývoj zdaňování ve střední Evropě jsou určující následující historické etapy: patrimonální stát (od počátku státnosti do 13. století) , stavovský stát (od 13. do 16. století) a absolutismus (od 16. do 19. století).

Patrimonální stát je charakterizován osobou panovníka, jenž se považoval za vlastníka celého státního teritoria. „V té době je daňový systém teprve v počátcích. Svobodní neplatili daň, jen polosvobodní a nesvobodní odvádějí panovníku určité dávky, které mají charakter spíše

soukromoprávní.“⁷ Ovšem již v té době náležela panovníku výsostná práva – regály, ze kterých mu plynul zisk. Mezi ně patřil regál mincovní, celní, horní a jiné. Pouze panovník měl tedy právo tyto oblasti využívat, ale často toto své právo i propůjčoval. Regály bývají většinou považovány za předchůdce daní. Nicméně daně v podobě, v jaké je známe dnes, ještě zdaleka nebyly v tomto období vyvinuty a v počátcích státnosti hrály druhořadou roli, spíše s charakterem nepravidelného zdroje příjmů.

Stavovský stát již daně plně využíval, avšak jejich povolování bylo nově v kompetenci sněmů, jež stále více získávaly na svém vlivu, a panovník byl tak jen prvním z mnoha, neboť jeho moc se oslabovala právě v důsledku narůstajícího vlivu stavů. Stavové se tak těšily mnoha výjimkám a osvobozením od daňových povinností, které tak přecházely na nejchudší vrstvy obyvatelstva.

Za absolutismu došlo k omezení práva sněmů povolovat daně a hojně vznikaly seznamy nemovitostí. Objevují se i zcela nové daně, přičemž je stále více kladen důraz na pravidelnost zdanění.

„Devadesátá léta 19. století jsou považována za začátek moderní doby zdanění ve střední Evropě.“⁸ Zvětšující se zisky sice znamenaly i větší daňový výnos, ale zároveň měly i negativní dopady jako nepřehlednost a s ní spojené daňové úniky. Daně také začaly plnit svou redistribuční funkci, i když především až po druhé světové válce v důsledku bipolarity světa bylo možné (a dodnes stále je) zaznamenat různé přístupy k této funkci daní.

S myšlenkou evropské integrace a v souvislosti se vznikem Evropského společenství lze na druhou stranu sledovat snahu o harmonizaci daní, pouze však daní nepřímých. Oblast přímých daní totiž tradičně spadá pouze do pravomoci jednotlivých členských států. „Ovšem i v této oblasti je třeba, aby se členské státy řídily základními principy, na nichž je Evropská unie založena.“⁹

⁷ Adamová K.: *Dějiny veřejného práva ve střední Evropě*, C.H. BECK, Praha, 2000, str. 29

⁸ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 91

⁹ Hradil O.: *Bude EU daňovým rájem? Moderní obchod*, 5/2006, str. 61

2.3 Historické aspekty zdaňování nemovitostí na území České republiky

„První majetkové daně se v Českém království objevily ve 12. století“¹⁰ a podrobovaly zdanění jak pozemky, tak stavby. Ze zdanění byla vyňata šlechta a církev. Jednu z hlavních daní ve středověkém českém království představovala „berna generalis“, jež byla povolována zemským sněmem. Jako základ byla stanovena určitá částka z půdy. Jednalo se tedy o obecnou pozemkovou zemskou berni. „V roce 1517 byl vydán berní předpis stavovského sněmu, který mimo jiné stanovil všeobecnou daň z majetku,“¹¹ nicméně poddaní byli opět v porovnání s vrchností znevýhodněni, neboť této dani podléhal veškerý jejich majetek. „Na přelomu 16. a 17. století byla zavedena domovní daň, jejímž předmětem byly stavby.“¹² Za panování Josefa II. pak byla provedena nová reforma pozemkové daně a šlechtě i církvi bylo odňato právo neplatit daň.

Období první republiky charakterizují z pohledu zdaňování nemovitostí jak daň pozemková, tak daň domovní. Základem pozemkové daně byl výnos zapsaný v pozemkovém katastru a sazba daně činila 2%. Domovní daň se dělila na daň činžovní (týkala se pronajatých budov a budov ve velkých městech a obcích) a daň třídní (ta se týkala budov v menších obcích a pro výběr tohoto typu daně byly charakteristické vnější znaky staveb). Základem daně činžovní byl výnos budovy vypočtený podle výše nájemného a sazba měla rozpětí 8% až 12% podle velikosti obce. Základem daně třídní byl počet obytných místností a sazba byla pevně stanovena podle počtu místností. „K oběma majetkovým daním se vybíraly přírázky územních svazků (obecní, okresní a zemské), které mohly přispět k podstatným rozdílům ve výši daní postihujících pozemky a budovy v jednotlivých obcích.“¹³

Spolu se vznikem Československa vyvstala též otázka sjednocení daňového systému pro Čechy, Moravu, Slovensko a Podkarpatskou Rus. To se podařilo reformou veřejných financí, jejímž důležitým pilířem byl nový daňový zákon č. 76/1927 Sb. o přídavkových daních, kterým se radikálně změnila struktura a konstrukce přímých daní. Po provedené reformě byl daňový systém rozdělen do tří základních skupin. První a nejrozsáhlejší byly daně přímé, mezi které byly řazeny i daň pozemková a daň domovní, druhou skupinu tvořily daně nepřímé a třetí skupinu představovaly poplatky. „Existující daňový systém převzatý po Rakousko-Uhersku byl již zastaralý, značně roztráštěný a navíc poznamenaný dědictvím dualismu, díky

¹⁰ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 11

¹¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 11

¹² Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 11

¹³ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 13

čemuž platily na území Slovenska a Podkarpatské Rusi jiné právní předpisy. Důkladná reforma daňového systému byla připravována již od roku 1922, přičemž prvotním cílem byla unifikace systému. Po nástupu Engliše se přidal cíl druhý, kterým byla jeho modernizace z hlediska finančně vědeckého. Jejím výsledkem bylo jak zpřehlednění daňové soustavy, tak i zajištění rovnoměrného daňového zatížení na celém území státu.“¹⁴

Již v období první republiky vznikaly spory týkající se zdanění nemovitostí, jež se často dostávaly až k soudům. Dobová judikatura se například zabývala otázkami souvisejícími s výkladem pojmu „vila“ v návaznosti na zmíněný zákon č. 76/1927 Sb. Tento zákon zavedl zvýšení sazby domovní daně třídní o 30% u tzv. přepychových budov, jako byly zámky, lovecké záměčky a vily. Soud v této souvislosti došel k názoru, že „úřad, který kvalifikuje budovu jako vilu - podléhající jakožto přepychová budova zvýšené domovní dani třídní, je povinen pro svůj úsudek, že budova svým umístěním a zvláštním způsobem stavby liší se podstatně od ostatních budov obytných, vytknout typ budov, s nimiž se srovnání děje, a tento typ vyznačit takovým způsobem, aby vynikl rozdíl, jaký má zákon na mysli.“¹⁵

Obecně lze konstatovat, že jakékoliv nejasnosti v zákonné úpravě otevírají prostor pro spory a zatěžují soudy, což je jev platný dodnes právě i v souvislosti se zdaňováním nemovitostí.

„Po únoru 1948 následovala daňová reforma, která mimo jiné zavedla zemědělskou daň. Daň domovní zůstala zachována, ovšem budovy v socialistickém vlastnictví této dani nepodléhaly.“¹⁶ Minulost nám tedy také ukazuje, jak byla daň využívána i jako nástroj k specifickým účelům – v tomto konkrétním případě k potírání soukromého vlastnictví, neboť představovala postih tohoto druhu vlastnictví. Oproti dani domovní, která byla samostatná a týkala se jen budov ve vlastnictví občanů, daň zemědělská se vztahovala na pozemky i ve vlastnictví organizací a zahrnovala ve skutečnosti celkem tři samostatné daně. Z hlediska zdaňování nemovitostí je ovšem nejdůležitější pouze složka zemědělské daně týkající se daně z pozemků, která zahrnovala pozemky zemědělské, spolu s některými nezemědělskými, jako jsou např. okrasné zahrady a využívané vodní plochy.

¹⁴ Internetové stránky Ministerstva financí: „Období první republiky (1918-1938)“. Dostupné na: www.mfcr.cz

¹⁵ Systém ASPI - Judikatura: K daním z nemovitostí a odůvodňování rozhodnutí: [Boh. F 6126/32 (2807/32)]

¹⁶ Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 12

V průběhu vývoje Československa a České republiky lze tedy zaregistrovat tři hlavní reformy – v roce 1927, 1952 a poslední z roku 1992 s účinností od 1. ledna 1993. Tato reforma plně nahradila dřívější daňovou úpravu, a to i v oblasti zdaňování nemovitostí. Reforma především sloučením zavedla „komplexní“ daň z nemovitostí, která je s účinností od 1. ledna 1993 až dosud upravena v samostatném zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“). Oproti minulému stavu došlo k rozšíření předmětu daně, dani podléhají nemovitosti ve vlastnictví právnických i fyzických osob. V roce 2001 byl dále předmět daně rozšířen o byty a nebytové prostory, ovšem již ne jako o samostatnou, třetí složku daně z nemovitostí, ale jako součást daně ze staveb. Na základě této novely tedy vznikla de facto každému vlastníkovu bytu a nebytového prostoru povinnost podávat daňové přiznání, což podstatně rozšířilo okruh poplatníků. O zákonu o dani z nemovitostí bude podrobněji pojednáno především v dalších kapitolách.

KAPITOLA 2 – OBECNÝ VÝKLAD POJMŮ

Předchozí kapitola nás zavedla do hlubin dějin a k samotným kořenům daní. Pochopit minulost je vždy důležité a často je i předpokladem k porozumění přítomnosti. Nyní by bylo vhodné podívat se na to, jak vnímá „daň“ současný svět.

1. Pojem daně

Daně představují specifický institut, kterému náleží velmi významná role. Daně zasahují do mnoha teoretických oblastí, jako je například ekonomie či právo, ale především podstatně ovlivňují život občanů, neboť jsou jeho trvalou součástí. Na tomto místě by bylo vhodné zmínit Listinu základních práv a svobod¹⁷ (dále jen „Listina“), konkrétně čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5. „Podle článku 4 odst. 1 Listiny povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Podle článku 11 odst. 5 Listiny, daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“¹⁸ Existence zmiňovaných ustanovení tak vyjadřuje zásadu zákonnosti daní a poplatků. Náš právní řád pojem daň velmi často užívá, přesto tento termín přímo nevymezuje. Jsme tedy odkázáni na teoretické vymezení jednotlivých autorů.

Z ekonomického hlediska se daně profilují především jako součást fiskální čili rozpočtové politiky, jelikož daně tvoří zpravidla nejdůležitější část příjmové stránky státního rozpočtu. „Z pohledu obecné ekonomie se daněmi rozumí povinné platby, které jednotlivé subjekty odvádějí do státního rozpočtu v předem stanovených lhůtách a výších.“¹⁹ Zásadní roli pak daně hrají v daňové politice každé vlády. Posuzovány jsou zpravidla dva základní aspekty, a to jednak míra zdanění - tedy výše, a způsob zdanění - čili druhy daní.

Pojem daň je velmi frekventovaným termínem i v právu, obzvlášť pak ve finančním právu, které je samostatným odvětvím a oborem veřejnoprávním. V rámci finančního práva je v souvislosti s pojmem daň významné především právo daňové, což je jedno z pod-odvětví práva finančního. Vymezení pojmu daň se věnuje mnoho autorů, kteří zdůrazňují základní charakteristické znaky, tak jako je tomu u následující vybrané definice: „Daň je povinná,

¹⁷ Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, uveřejněné pod č. 2/1993 Sb.

¹⁸ *Systém ASPI - Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: Osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

¹⁹ *Fuchs K., Tuleja P.: Základy ekonomie, Ekopress, Praha, 2003, str. 247*

zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech, nebo při stejných okolnostech. Je nenávratná.²⁰

Z této definice vyplývá několik důležitých charakteristických znaků daně, jako je například povinnost její úhrady, kdy každý, kdo splňuje předepsané podmínky, je povinen příslušnou daň odvádět. Dalším znakem daní je jejich zákonnost. Daně lze totiž uložit a požadovat jejich úhradu pouze na základě povinnosti uložené zákonem, a to především z toho důvodu, že požadavky na placení daní představují zásah do soukromé sféry občanů. Daňové subjekty se totiž musí kvůli daním části svého majetku vzdát ve prospěch státu, ztrácejí tak nad touto částí majetku kontrolu, a tím i možnost případně jinak rozhodnout o jejím využití. Jedná se tedy o platbu, která představuje ztrátu a jež nemá přímé protiplnění, což je i další znak daní. Tento znak mimo jiné odlišuje daně od poplatků, jež představují účelově placené částky za určité služby. Poplatky jsou zpravidla chápány jako návratné, jednorázové a nesubjektizované (u poplatků nejsou na rozdíl od daní uplatňovány sociální aspekty). Daň je naopak neúčelová, protože subjekt neví, co bude z jeho prostředků financováno (například jaký konkrétní veřejný statek). Posledním ze základních charakteristických znaků daní je jejich nenávratnost, čímž se daně ve své podstatě odlišují od půjček nebo úvěrů, u kterých je po konkrétním časovém úseku stejný, resp. větší objem finančních prostředků opět jejich vlastníkovvi vrácen.

2. Prvky právní konstrukce daní

Pro správné pochopení daní jsou vedle znaků daní důležité i jejich stavební prvky. Většina teorií zabývajících se daněmi rozlišuje několik základních stavebních kamenů daní. Mezi tyto prvky většina autorů řadí především: daňový subjekt, předmět daně, základ daně, sazbu daně a splatnost daně.

Pojem **daňový subjekt** představuje kategorii osob, jež jsou povinny daně odvádět. Čili „daňový subjekt je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani.“²¹ Subjektem může být jak osoba fyzická, tak i právnická. Důležité v této oblasti je dále rozlišení termínů poplatník a plátc. Oba termíny jsou definovány v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“)²². *Poplatník* je

²⁰ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha, 1999, str. 9*

²¹ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha, 1999, str. 10*

²² Správou daní se zabývá samostatná kapitola 5.

klíčovým termínem především v oblasti majetkových daní, neboť se jim – podle § 6 odst.2 zákona o správě daní - rozumí „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“, kdy tato osoba zpravidla nemůže přenést daňové břemeno na jiný subjekt. Naopak *plátce* daně daňovou povinnost „nenese“, dani nejsou podrobeny přímo příjmy, majetek nebo úkony plátce daně, plátce daně pouze daň vybírá a odvádí příslušnému správci daně. S tímto pojmem se setkáme zejména u spotřebních daní, které upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a u zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), kdy plátce daně odvádí daň vybranou od spotřebitelů prostřednictvím ceny, kterou požaduje za svá poskytnutá plnění, jako je zboží či služby.

Předmět daně lze vymezit jako skutečnost nebo situaci zakládající konkrétní daňovou povinnost. Vymezení předmětu jednotlivých daní tedy odpovídá na otázku, jaká skutečnost vede k uložení daně, jaká situace zakládá vznik daňové povinnosti. Širší a obecnější pojem „objekt daně“²³ je potom určující pro vlastní název daně. Obecně lze rozlišit několik objektů daně: majetek, spotřeba, příjem, úkon, věc a v minulosti i osoba jako taková.

Z výše uvedeného je zřejmé, že pro vznik a zánik daňové povinnosti je rozhodující jak předmět daně, tak subjekt daně.

S předmětem daně souvisí i tzv. **základ daně**, neboť určení předmětu „je východiskem pro stanovení daňového základu.“²⁴ Základ daně je vyjádřen v měřitelných jednotkách a určuje, z čeho je daň vyměřena. „Základ daně může být vyjádřen v peněžních jednotkách – daně valorické, nebo v nepeněžních jednotkách – daně specifické.“²⁵ Pojmy předmět daně a základ daně tedy nelze považovat za synonyma a zaměňovat je.

Sazba daně jako další prvek daní umožňuje určit velikost daně. Sazba daně je de facto „měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň.“²⁶ Konečná výše zdanění tedy závisí jak na způsobu stanovení základu daně, tak na výši aplikované sazby daně.

²³ Někteří autoři mezi pojmy předmět a objekt nerozlišují.

²⁴ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 194*

²⁵ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 194*

²⁶ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 194*

Zvýšení sazby při stejném základu daně vede ke zvýšení daně odváděné konkrétním jednotlivcem, ale z makroekonomického hlediska může zvýšení sazby vést ve svém důsledku ke snížení celkových příjmů z vybírané daně. Změna sazby totiž může například ovlivnit konečnou cenu spotřebovávaného zboží nebo služby a změnit tak nákupní chování jednotlivců.

Obecně rozeznáváme dva typy sazeb. První je pevná sazba, jež je vyjádřena pevnou částkou ve vazbě k základu daně, a to buď konkrétní částkou (jednoduchá pevná sazba), nebo v rámci rozpětí. Druhým typem je sazba poměrná, resp. pohyblivá, jež je stanovena procentem k základu. Sazba poměrná se dále dělí na lineární, progresivní a regresivní. Progresivní, na rozdíl od lineární, roste s velikostí daňového základu (například u daně z příjmů fyzických osob), regresivní naopak klesá.

Mezi prvky daní se řadí i **splatnost daně**. „Splatností je okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem.“²⁷ Daň se většinou neplatí najednou, ale buď ve splátkách, nebo zálohách. Rozdíl mezi splátkami daně a zálohami na daň spočívá v tom, že u splátek je výše daňové povinnosti známa již na počátku zdaňovacího období, celková částka známé daňové povinnosti se tedy platí postupně v průběhu zdaňovacího období ve splátkách. Naopak u záloh není výše daňové povinnosti známa na počátku zdaňovacího období, nýbrž až po jeho uplynutí, a platí se tedy předem. Následující zúčtování daňové povinnosti po skončení zdaňovacího období pak může vyústit v nedoplatek nebo přeplatek na dani. V praxi není ani vyloučena situace, kdy se součet zaplacených záloh přesně rovná daňové povinnosti daňového subjektu v daném zdaňovacím období.

V této souvislosti je vhodné uvést, že při nedodržení lhůty splatnosti se daňový subjekt ocitá v prodlení a ze zákona mu vzniká povinnost uhradit kromě dlužné daně i příslušnou sankci ve výši stanovené podle zákona o správě daní. Zajímavostí potom je pořadí, v jakém jsou jednotlivé daňové nedoplatky evidované na účtu daňového subjektu hrazeny.

Zmíněné prvky jsou základními prvky právní konstrukce daní. Mimo to existují i fakultativní prvky jako osvobození, slevy na dani, odčitatelné položky apod. Nicméně lze říci, že všechny

²⁷ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 195*

výše uvedené prvky hrají v daňových systémech důležitou roli a vytvářejí celou řadu daní, které pak jednotlivě i v souvislostech navzájem plní důležité funkce.

3. Funkce daní

Daně, tak jako i jiné instituty, jsou vytvářeny za konkrétním účelem, za účelem dosažení konkrétních cílů. Funkce daní souvisí i s historií daní, jež je neoddělitelně spjata se státem.

Za nejstarší a základní funkci daní je považována „fiskální funkce, jejímž cílem je – společně s ostatními příjmy – zabezpečit dostatek zdrojů k úhradě veřejných výdajů.“²⁸ Přestože, jak bylo řečeno, jsou daně neekvivalentní, nelze opomenout, že ve své podstatě slouží všem subjektům daného státu, resp. společenství, a to zejména s ohledem na jejich následnou přeměnu ve veřejné výdaje, jež jsou nutné k zabezpečení chodu státu i společnosti jako celku.

S první funkcí úzce souvisí i funkce druhá, **přerozdělovací**. Tato funkce je zásadním způsobem spjata i s aktuálním společenským klimatem - tedy zda se více projevují snahy o snižování angažovanosti státu v ekonomice a zajištění principu neutrality zdanění, nebo naopak, zda dochází k posílení role státu s požadavkem na větší sociální citění a solidaritu obyvatel, které vede k růstu daňového zatížení tak, jak je tomu v mnoha evropských státech. Z tohoto důvodu je nutné zdůraznit souvislost daní se státem obecně, ale i jejich vazbu na politický směr převažující v daném období v konkrétním státě, což v konečné fázi má značný vliv na daně i jejich přerozdělení. „Historie přitom ukázala, že nadměrná redistribuce vede k všeobecné nivelizaci a k nezájmu o kvalitní výkon, nedostatečná redistribuce však na druhé straně může vést k sociální nestabilitě společnosti.“²⁹

Konečně, daně přispívají i k zabezpečení rovnováhy svou **stabilizační** funkcí. „Daňová politika používá k zabezpečení tohoto úkolu v zásadě dva typy nástrojů: daně jako vestavěné stabilizátory a tzv. diskreční daňová opatření státu.“³⁰ Stabilizátory působí automaticky, naopak diskreční opatření představují zásahy zvenčí, především vládní zásahy.

²⁸ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 93

²⁹ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 94

³⁰ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 95

Funkce daní jsou teoretickou kategorií, teprve praxe dokazuje, zda daně efektivně působí a do jaké míry se daří naplňovat vytyčené cíle. Ke správnému fungování daní je bezpochyby nezbytná i existence efektivního daňového systému.

4. Daňový systém

Aby daně správně plnily své funkce, je důležité, aby jako celek správně fungoval celý daňový systém. Daňový systém je tvořen systémem různých druhů daní a dále také orgánů příslušných ke správě daní. Pojem daňová soustava, který představuje souhrn daní uvalených v daném státě, je podle mého názoru tedy užší, než pojem daňový systém, který zahrnuje i orgány a věnuje se tak i procesní stránce vybírání daní.

Domnívám se, že je důležité, aby se daňový systém v maximální možné míře přiblížil požadavkům kladeným na moderní daňový systém. Jedním z klíčových požadavků je požadavek všeobecnosti daně, podle nějž by daň měla postihovat všechny členy společnosti. V ideálním případě by daně měly zohledňovat i platební schopnost poplatníka. Z dalších požadavků na daně lze jmenovat jejich určitost, jasnost a jednoduchost. Také daňová stabilita a právní jistota hraje velmi důležitou roli, neboť časté změny v daňové legislativě mohou vést k nedůvěře a nejasnosti a celkově narušují příznivé daňové klima. Nesporně důležitým požadavkem je i požadavek na minimalizaci nákladů na správu daní. S tímto souvisí i administrativní proveditelnost, kdy je nutné, aby teoretický model byl také schopen správně fungovat v praxi. V dnešní moderní době vzrůstají i požadavky občanů na snadný přístup k informacím pomocí internetového připojení a případně i on-line vyplňování daňových přiznání. Zcela legitimním požadavkem na daňový systém je pak i požadavek na profesionální postoj úředníků na finančních úřadech, kteří by měli přistupovat k občanům v duchu hesla „úřad jako služba veřejnosti, občan jako náš klient.“ V neposlední řadě by mělo být požadováno, aby i systém daňových přiznání byl zkonstruován tak, aby každá dotčená osoba byla schopna rychle a snadno daňové přiznání vyplnit. To ovšem, alespoň v České republice, podle mého názoru prozatím neplatí.

V souvislosti s daněmi se často polemizuje i o otázce spravedlnosti daní. Ta souvisí s již zmíněnou všeobecností daní. „Moderní daňová teorie rozpracovala zásadu spravedlnosti do podoby vertikální a horizontální spravedlnosti. Vertikální spravedlnost žádá, aby poplatník

s větší platební schopností platil na daních více, a horizontální žádá, aby poplatníci se stejnou platební kapacitou platili stejnou velikost daní.“³¹

Daňový systém souvisí i s efektivností. Každé nastavení daní ve svém souhrnu předpokládá analýzu jednotlivých dopadů. Především je s daněmi úzce spjat fenomén „optimalizace daňové povinnosti“.³² S vědomím, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat velikost své daňové povinnosti, lze dobře motivovat poplatníky například prostřednictvím daňových úspor. Daně tedy mohou působit i v širších souvislostech – mohou motivovat k prospěšným aktivitám, jako je ochrana životního prostředí, nebo naopak odrazovat od negativních činností. Nicméně v minulosti byly daně využívány i státní mocí, například k potírání soukromého vlastnictví.

Zároveň je třeba vynaložit nezbytné prostředky a přijmout příslušná opatření k zabránění či alespoň minimalizaci daňových ztrát. Je nutné si uvědomit velmi tenkou hranici právě mezi daňovou optimalizací a zneužitím práva. Významnou úlohu sehrává zákon o správě daní, neboť tak, jak vyplývá z jeho § 1 odst. 2, „správou daní se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.“³³ Nicméně nelze opomenout i další oblast, kterou stejně jako správu daní upravuje jiný, samostatný zákon, a sice trestní zákon č. 140/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který obsahuje i několik ustanovení týkajících se daní. Trestní zákon ve své zvláštní části, v hlavě druhé „Trestné činy hospodářské“, v oddílu třetím „Trestné činy proti měně a trestné činy daňové“ upravuje tři samostatné trestné činy. Jsou jimi neodvedení daně, zkrácení daně a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

K tomu, aby se poplatníci lépe orientovali v daňových předpisech a pravidlech a vyvarovali se možných chyb, jim mohou sloužit daňoví poradci. Jak zmínil Nekovář³⁴: „Komora daňových poradců dbá na to, aby daňoví poradci byli špičkoví odborníci na vysoké etické úrovni, kteří mají přístup k nejnovější judikatuře a k aktuálním názorům daňové správy i odborné veřejnosti.“³⁵ Na druhou stranu by to měl být především stát, kdo zabezpečí, aby se poplatníci správně orientovali v daňových předpisech a pravidlech - k tomu podle mého názoru zatím

³¹ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 103

³² Vančurová A.: *Daňový systém ČR*, VOX, Praha 1999, str. 21

³³ Správou daní se zabývá samostatná kapitola 5.

³⁴ Ing. Jiří Nekovář je prezidentem Komory daňových poradců ČR.

³⁵ Kosina A.: *Etika podnikání a daně*, Komora CZ, květen 2006, str. 11

v realitě bohužel nedochází. Podobný názor je patrný i z výsledků nedávného průzkumu společnosti Ernst & Young, podle kterého padesátku vybraných českých podnikatelů nejvíce trápí daňový systém České republiky: „Především daňový systém v ČR dostatečně nestimuluje rozvoj podnikání. Dvě největší nevýhody jsou nedostatečná transparentnost a časté změny.“³⁶

5. Členění daní

Jednotlivé daně neexistují samy o sobě izolovaně, ale jsou propojeny s dalšími daněmi, které se navzájem různě kombinují, doplňují a vytvářejí tak ucelenou daňovou soustavu té které země. „Daňovou a poplatkovou soustavu tvoří souhrn platných právních předpisů upravujících jednotlivé daně.“³⁷ Daně jako součásti těchto soustav lze pak třídit a členit podle různých kritérií.

Nejčastější rozdělení daní, jež nacházíme ve většině literatury věnované daňové problematice, je členění na daně **přímé** a **nepřímé**.³⁸ Přímé daně lze charakterizovat jako „daně, které jsou bezprostředně vyměřeny fyzické nebo právnické osobě podle její konkrétní důchodové nebo majetkové situace.“³⁹ Mezi přímé daně zahrnujeme daně majetkové a důchodové. Nepřímé daně jsou naopak vybírány především v rámci cen pořizovaného zboží, resp. přijatých služeb, a jejich skutečným poplatníkem je až konečný spotřebitel. Mezi nepřímé daně řadíme daň z přidané hodnoty a spotřební daně.

Dalším možným způsobem členění daní je třídění podle předmětu daně. Daně lze v tomto případě dělit na daně **majetkové** a **důchodové**. S tím souvisí i členění daní na daně osobní a daně in rem⁴⁰. Osobní daně zohledňují postavení jedince a jeho platební schopnost, naopak daně in rem nikoliv. Takovými daněmi jsou zejména daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daň z nemovitostí a daň silniční.

Dále lze daně třídit **podle subjektu** na daně placené fyzickou osobou a daně placené právnickou osobou.

³⁶ *Táborský J.: Daně, stát a image, Lobby, 5/2006, str. 24*

³⁷ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 197*

³⁸ Toto teoretické dělení na daně přímé a nepřímé je v souvislosti s daňovou soustavou České republiky graficky znázorněno na str. 27 rigorózní práce.

³⁹ *Hamerníková B.: Veřejné Finance, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 96*

⁴⁰ Latinsky "in rem" znamená "na věc".

Konečně „podle periodicity vzniku daňové povinnosti pak můžeme dělit daně na daně pravidelně se opakující, jako je např. daň z příjmů, a daně případové, což je např. daň dědická.“⁴¹ Existují ovšem i autoři, kteří kategorii daní případových zcela odmítají. V této souvislosti je nutné obecně zdůraznit, že z důvodů neexistence některých legálních definic je nutné volit pouze mezi teoretickými vymezeními jednotlivých autorů, s čímž přirozeně souvisí i značná pluralita názorů a často i nejednotnost postojů.

6. Pojem zdaňování nemovitostí

Po důkladné analýze pojmu daně lze přistoupit k otázce zdaňování nemovitostí, což je klíčový termín celé rigorózní práce.

Jak již bylo uvedeno, daně lze třídit také podle předmětu daně. Ze samotného názvu tak logicky vyplývá, že zdaňování nemovitostí se vztahuje k nemovitostem tak, jak je definuje občanský zákoník č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) v § 119 odst. 2 : „Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.“ Detailní analýza termínů pozemek a stavba pro daňové účely je obsažena v kapitole 4 „Právní úprava daně z nemovitostí v České republice“ v rámci pojednání o předmětu daní.

Vlastnictví, využívání a převody nemovitostí mají daňové dopady jak v oblasti přímých daní, tak i v oblasti daní nepřímých, jak i blíže osvětlí nadcházející kapitola. Přestože je zřejmé, že nemovitostí se dotýká široká škála daní, základem této rigorózní práce je však daň z nemovitostí, jako klasický příklad zdaňování nemovitostí.

Daň z nemovitostí je zajímavá nejen svým předmětem, ale i pozicí v daňovém systému, resp. daňové soustavě. Ve státech, kde se tato daň uplatňuje, hraje většinou pouze doplňkovou roli, a nachází nejen mnoho zastánců, ale i odpůrců.

Vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí nepředstavuje v absolutních částkách - v porovnání s ostatními příjmy - významný příjem do státního rozpočtu, existuje řada diskusí o jejím smyslu a nepostradatelnosti. Zajímavostí této daně je i skutečnost, že ve většině zemí plyne příjem z této daně do místního rozpočtu, tedy do rozpočtu obcí. To bývá častým argumentem pro zachování daně z nemovitostí, neboť příjem jejím prostřednictvím získaný přispívá

⁴¹ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 192*

k nezávislosti samosprávných celků. Na druhé straně bývá této dani často vytýkáno „dvojitý“ zdanění, neboť dani z nemovitosti předchází zdanění příjmů. Jednotlivými argumenty pro i proti a především analýze současné situace daně z nemovitostí, a to zejména z pohledu České republiky, se budou zabývat následující kapitoly.

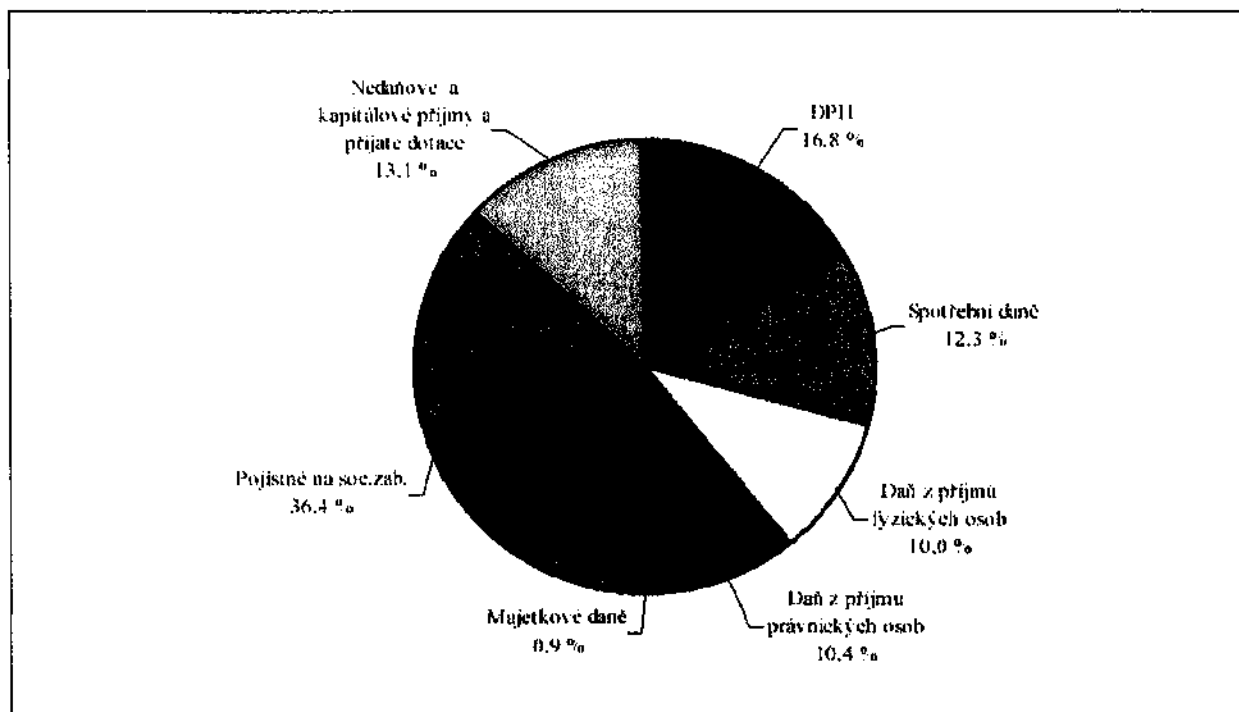
KAPITOLA 3 – POSTAVENÍ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ

V České republice, stejně tak jako v dalších zemích, je daňová soustava tvořena komplexem celé řady daní.

Daně tvoří jednu ze základních složek příjmů státního rozpočtu, z dalších složek lze uvést například pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, dále poplatky, příjmy úvěrového typu (například státní půjčky), příjmy z prodeje a pronájmu majetku a další. Zajímavé je, že pojistné na sociální zabezpečení (zahrnující pojistné na důchodové zabezpečení a pojistné na nemocenské pojištění) a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „pojistné“) mají převážně daňový charakter. Nicméně nejsou zahrnuty do daňové soustavy, neboť takový krok by vyžadoval mnoho změn.

I přes tuto rozmanitou variaci zdrojů příjmů, představují daně kvantitativně nejvýznamnější veřejný příjem. Jak vyplývá z grafu č.1, v roce 2006 tvořily daně 50,4% celkových příjmů, na druhém místě se umístilo pojistné, které představovalo 36,4% a teprve na posledním místě se umístily nedaňové a ostatní příjmy.

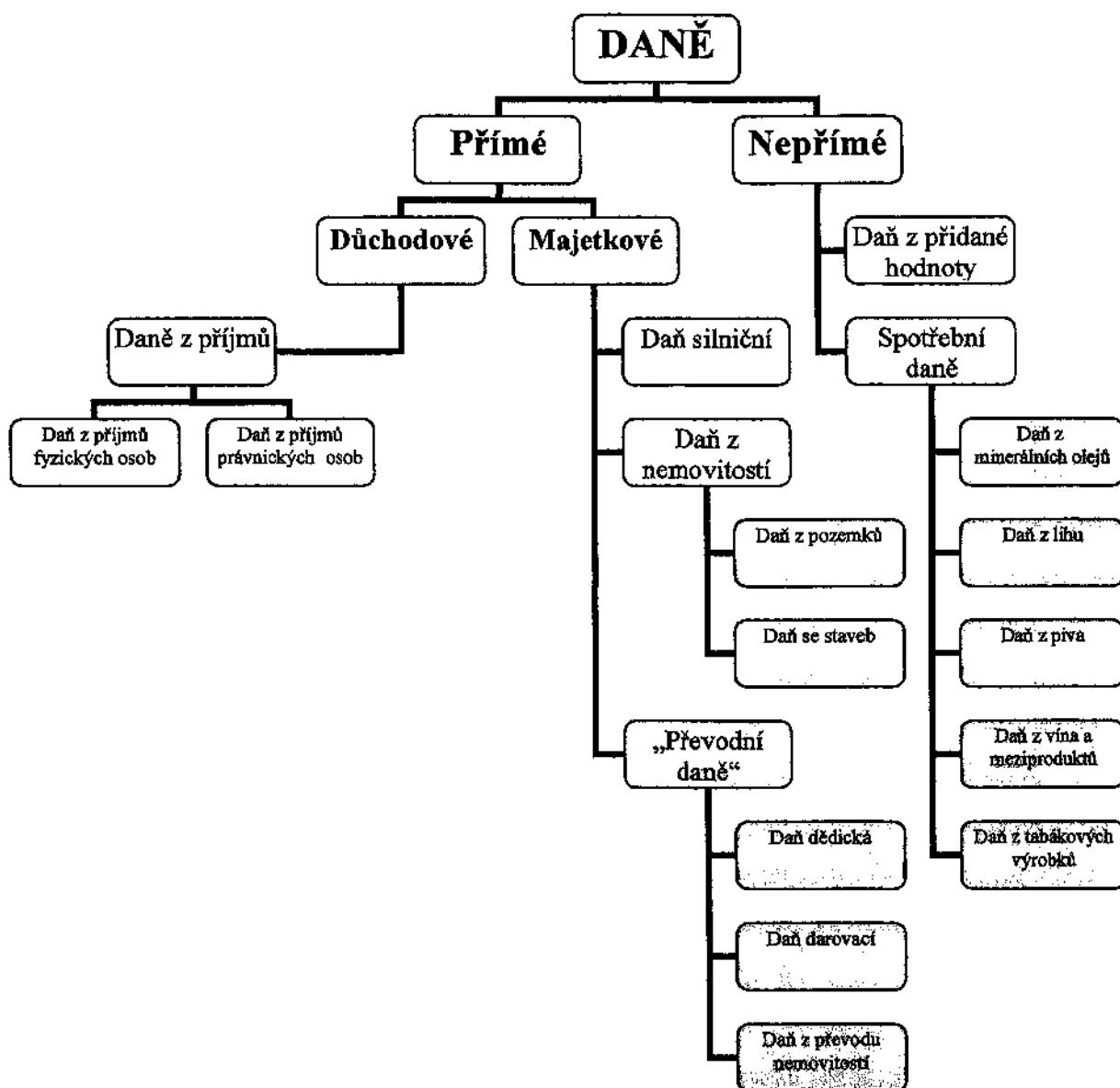
Graf č. 1 – Struktura celkových příjmů státního rozpočtu České republiky za rok 2006



Pramen: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu za rok 2006, Ministerstvo financí ČR, str. 13

V rámci analýzy soustavy daní v České republice je nutné připomenout již zmíněné dělení daní, o kterém bylo pojednáno v předchozí kapitole. Literatura především rozlišuje mezi daněmi nepřímými a přímými – přímé dále dělí na důchodové a majetkové. Současnou daňovou soustavu České republiky ilustruje graf č.2.

Graf č. 2 – Daňová soustava České republiky



Pramen: autorka

Z hlediska zdaňování nemovitostí mají největší důležitost daně majetkové, tedy především daň z nemovitostí, které je věnována největší část této práce. V souvislosti se zdaňováním nemovitostí však nelze opomenout i další majetkové daně, a to tzv. „daně převodní“ či

„transferové“, což je často používaný souhrnný název pro daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, jež jsou upraveny v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Velmi často je pro tyto daně používán i termín „trojdaně“, a to především v praxi daňových úředníků. Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním, přičemž majetkem se pro účely daně dědické rozumí právě i věci nemovité jako pozemky, stavby, byty a nebytové prostory. I pro účely daně darovací, jejímž předmětem je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, pojem majetek zahrnuje i nemovitosti. U daně z převodu nemovitosti potom již sám název napovídá, že předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, případně i bezúplatné zřízení věcného břemene při nabytí nemovitostí darováním.

Kromě majetkových daní se nemovitostí dotýkají i jiné přímé daně, a sice daň z příjmů, např. při zdanění příjmů z pronájmu nemovitostí.

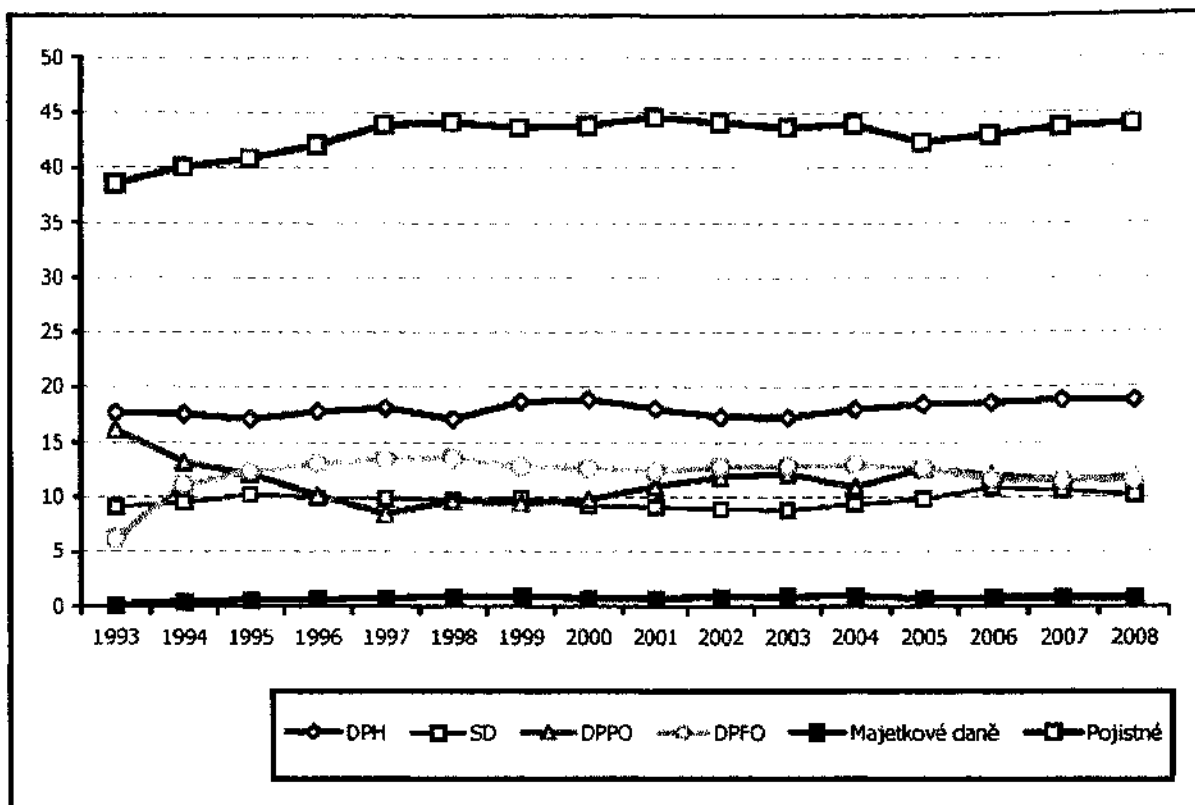
Nemovitostí se ovšem dotýká i daň nepřímá, a to daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Předmětem této daně je i převod a pronájem nemovitosti za úplatu. Nutno ovšem dodat, že tato daň se dotýká pouze osob, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Zákon o DPH však obsahuje podmínky, při jejichž splnění lze převod i pronájem nemovitosti od daně z přidané hodnoty osvobodit. Nicméně vzhledem k tomu, že oblast nepřímých daní je oproti daním přímým pod vlivem harmonizace Evropské unie, „zda je plnění osvobozeno od placení DPH, nezáleží již jen na českém zákoně, ale je také nutno vzít v úvahu předpisy Evropské unie. Pokud by český zákon osvobozoval plnění ve větší míře, než to umožňuje Šestá směrnice⁴², nelze vyloučit, že Komise podá žalobu proti České republice u Evropského soudního dvora. Na druhé straně, pokud plátce osvobodí od DPH plnění, jehož osvobození umožňuje evropská směrnice, nemůže finanční úřad daň doměřit, a to ani v případě, že by to podle znění českého zákona o DPH bylo teoreticky možné.“⁴³

Pro zajímavost je v následujícím grafu č.3 uveden přehled podílu jednotlivých druhů daní na celkových daňových příjmech České republiky v průběhu let 1993 až 2005 s výhledem až do roku 2008.

⁴² Důležitým předpisem pro harmonizaci DPH je Šestá směrnice Rady ES (č. 77/388/EEC), která byla vydána v květnu 1997.

⁴³ Pátek V., Rodák T.: *Je karavan z hlediska DPH stavbou? Ekonom*, 12/2005, str. 59

Graf č. 3 – Podíl hlavních skupin daňových příjmů k celkovým daňovým příjmům v ČR v letech 1993-2008



Pramen: Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006, Příloha č. 4, str.26

„ČR má jeden z nejvyšších podílů přímých daní (včetně pojistného na sociální zabezpečení) na celkových daňových příjmech mezi zeměmi Evropské unie.“⁴⁴ Současně je však nutné dodat, že trend v zemích s rychle rostoucím HDP (jako například Estonsko či Irsko) v poslední době směřuje především k nepřímým daním. I proto jsou předkládány návrhy, které za základní kámen reformy daňového systému České republiky považují posun směrem k nepřímým daním. Pro zajímavost a bližší informace graficky zobrazuje strukturu daňových příjmů v evropských státech podle typu daně příloha č. 1 uvedená na závěr rigorózní práce.

Jak je z grafu č. 3 patrné, majetkové daně tvoří zhruba 1 % celkových daňových příjmů a řadí se tak k nepříliš významným příjmům. I to svědčí o jejich doplňkovém charakteru. „Pokud srovnáme podíl majetkových daní v jednotlivých státech OECD⁴⁵, zjistíme, že Česká

⁴⁴ Marek D.: Jak reformovat daňový systém v ČR? *Ekonom*, 15/2005, str.21

⁴⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development, tj. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

republika je spolu s Rakouskem a Slovenskem státem s nejnižším podílem majetkových daní na příjmech veřejných rozpočtů.⁴⁶

Výnos jednotlivých majetkových daní v České republice za rok 2004 ilustruje následující tabulka č.1.

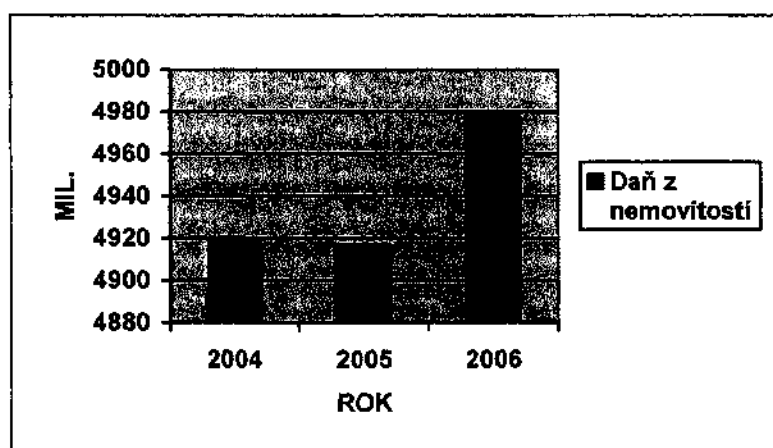
Tabulka č. 1 – Výnos majetkových daní České republiky v roce 2004

Daň	mil. Kč	Celkové daňové příjmy (%)	HDP (%)
daň z nemovitostí	4919	0,48 %	0,18 %
daň silniční	5514	0,54 %	0,20 %
daň z převodu nemovitostí	9461	0,92 %	0,34 %
daň darovací	818	0,08 %	0,03 %
daň dědická	100	0,01 %	0,004 %

Pramen: Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006, str.48

Pro úplnost by bylo vhodné detailněji se zaměřit na vývoj výnosu daně z nemovitostí v České republice za poslední tři roky.

Graf č. 4 – Vývoj výnosu daně z nemovitostí v České republice



Pramen: autorka, Česká daňová správa

Jak je z grafu patrné, v roce 2006 došlo k mírnému nárůstu předepsané daňové povinnosti na 4 978 mil. Kč, tedy o 61 mil. Kč oproti roku 2005. Je ovšem otázkou, zda tento nárůst lze

⁴⁶ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, Praha, 2006, str.48*

přičítat zkvalitňování kontrolní a vyhledávací činnosti, především ve vazbě na zlepšení přístupu k datům katastru nemovitostí, tak jak to zdůvodňuje Česká daňová správa. Každopádně je nutné si uvědomit, že výnos daně z nemovitostí u nás patří k nejnižším v Evropě a že právě tento nízký výnos je častým argumentem odpůrců daně, kteří navrhuji daň z nemovitostí zcela zrušit.

Současná situace však zcela jistě neznamená situaci neměnnou. „V tuzemsku, stejně tak jako v řadě jiných zemí, již dlouhodobě probíhají odborné i politické diskuse o potřebě, případně nutnosti změn současného systému zdanění příjmů a majetku nebo dokonce o vhodnosti zcela nové zákonné úpravy problematiky uplatnění přímých a majetkových daní.“⁴⁷

V poslední době se přirozeně nejvíce objevují zprávy a názory v souvislosti se zahájenou reformou veřejných financí a novým zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Toto téma ovšem bude podrobena detailní analýze až v pozdějších kapitolách.

Nicméně nelze zapomínat na důležité období, které o rok předcházelo: s uveřejněním výsledků práce expertní skupiny Ministerstva financí České republiky z roku 2006, týkající se zdanění příjmů a majetku v České republice byla zahájena odborná debata na vysoké úrovni. Současně je však nutné uvést, že „Ministerstvo financí upozornilo, že zveřejněný materiál není jeho stanoviskem, ale nezávislým odborným názorem skupiny expertů.“⁴⁸ Apolitická skupina nezávislých expertů ve svém výstupním materiálu navrhla zásadní změny. Materiál se zabývá především oblastí zdaňování právnických osob, fyzických osob a zdaňování majetku. Až do poloviny listopadu 2006 mohla i veřejnost k danému tématu vznášet připomínky a náměty. V médiích se tehdy objevily převážně skeptické výhledy do budoucnosti: „Zpráva daňových expertů vyvolává prozatím spíše rozpaky a nejasná stanoviska. Patrné je pouze to, že předmětem diskuzí nebudou jen procedurální změny, ale též otázky politické.“⁴⁹ Opět je zde náznak, jak silně jsou daně spjaty s politikou, což by ovšem podle mého názoru nemělo bránit přijmout taková opatření, která budou pro Českou republiku ve svém celku nejvhodnější a nejefektivnější, neboť to by mělo být prioritou každé - současné i budoucí - vlády.

⁴⁷ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, Praha, 2006, str.2*

⁴⁸ *Internetové stránky Ministerstva financí: „Shrnutí činnosti expertní skupiny.“ Dostupné na: www.mfcr.cz*

⁴⁹ *Růžička V.: Zpráva daňových expertů se politikům nelíbí, Lobby, 9/2006, str. 19*

Podle mého názoru výstup expertní skupiny, jakožto komplexní studie daňové problematiky i s konkrétními návrhy na řešení, byla a je potřebným podkladem pro další rozvoj tohoto aktuálního tématu. Tento krok směrem k modernizaci daňové soustavy, především v rámci prosazení snížení nákladů, zvýšení spravedlivosti, ale i ve zjednodušení, srozumitelnosti a jednoznačnosti daňových zákonů, hodnotím jako pozitivní. Je ovšem otázkou, do jaké míry se podaří některé racionalizační záměry doopravdy uskutečnit a zda se maximálně a efektivně využije výsledků odborné diskuse ve vlastní daňové praxi, a především v rámci zahájené reformy veřejných financí.

V oblasti zdaňování nemovitostí je otázka případných změn stále více aktuální a nejspíše v budoucnosti nevyhnutelná. V následujících kapitolách budou proto vedle analýzy současné právní úpravy daně z nemovitostí nastíněny i možné scénáře budoucího vývoje, včetně zhodnocení aktuální novely zákona o dani z nemovitostí, kterou přinesl zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

KAPITOLA 4 – PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Povinnost platit daň z nemovitostí, stejně jako i ostatní daně, vzniká daňovým subjektům při splnění určitých podmínek definovaných příslušným zákonem, což odpovídá i požadavku zakotveném v Listině.

Jak lze dovodit i z judikatury: „Oním zákonem ve smyslu článku 11 odst. 5 Listiny, který zároveň obecně skýtá ve smyslu čl. 4 odst. 1 Listiny zákonný podklad pro uložení daňové povinnosti k dani z nemovitostí daňovému subjektu, je zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, jenž upravuje jednu z přímých daní majetkového typu v českém daňovém systému.“⁵⁰

Legislativní proces u zákona o dani z nemovitostí podléhá de facto stejnému režimu jako v případě projednávání všech ostatních zákonů s tím, že návrh zákona předkládá Ministerstvo financí České republiky. „V případě novel zákona může být legislativní proces zkrácen. Doba trvání legislativního procesu je různá, záleží na kontroverznosti a rozsahu předkládaného návrhu.“⁵¹

Daň z nemovitostí, jako jedna z majetkových daní aplikovaných v České republice, podrobuje zdanění existenci vlastnictví nebo jiného práva k nemovitosti. Právní úprava daně z nemovitostí je obsažena ve zmíněném zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), některé oblasti jsou dále podrobněji upraveny v prováděcích vyhláškách k tomuto zákonu a případně také v pokynech Ministerstva financí ČR. Vlastní zákon o dani z nemovitostí nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Jak je patrné, patří již tento zákon do nové daňové soustavy, která byla vypracována a přijata v souvislosti se změnou politického uspořádání v České republice.

Ačkoliv zákon o dani z nemovitostí upravuje zdanění vlastnictví, resp. práva využívat určitou nemovitost, vlastní obsah tohoto pojmu v zákoně o dani z nemovitostí definován není. Jak už bylo poznamenáno, používá se pro dané účely definice obsažená v obecně závazném právním

⁵⁰ *Systém ASPI - Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: Osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

⁵¹ *Holmes A.: Informace o dani z nemovitostí 2006, Ministerstvo financí, Praha, 2006, str. 1*

předpise, konkrétně v § 119 odst. 2 občanského zákoníku: „Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.“

V této souvislosti je nutné uvést, že daň z nemovitostí se samozřejmě týká jen nemovitostí nacházejících se na území České republiky, což je v souladu s principem zdaňování nemovitosti v místě, kde se nemovitost nachází. Tuto zásadu lze dovodit i ze znění příslušných ustanovení zákona o správě daní, konkrétně § 4 odst. 7, podle něhož „u daní, kde předmětem zdanění je nemovitost, je místně příslušným správcem daně finanční úřad, v obvodu jehož působnosti se nemovitost nachází.“ Není tedy relevantní, kde má např. vlastník nemovitosti bydliště nebo sídlo, místně příslušným správcem daně bude ten správce daně, v jehož oblasti působnosti se bude nemovitost nacházet. Z výše uvedeného tedy rovněž vyplývá, že se daňová povinnost v oblasti daně z nemovitostí může vztahovat i na osoby, které nejsou daňovými rezidenty České republiky, pokud vlastní nemovitost umístěnou na území České republiky, resp. jsou jejími nájemci nebo uživateli.

Daň z nemovitostí tvoří vlastně dvě daně - daň z pozemků a daň ze staveb. Dani ze staveb přitom podléhají mimo jiné také byty a samostatné nebytové prostory. Důvodem této struktury daně z nemovitostí je jednak historický vývoj daňové soustavy České republiky, kdy byly s účinností od roku 1993 daňovou reformou sloučeny v jednu daň (daň z nemovitostí) domovní daň a daň z pozemků, a dále také potřeba daňově ošetřit situace, kdy vlastníkem pozemku a vlastníkem stavby na daném pozemku není tatáž osoba. Praktickým důvodem pro relativně samostatný režim daně z pozemků a daně ze staveb byl také rozdílný algoritmus výpočtu výše daňové povinnosti. Daňové přiznání k dani z nemovitostí však daňový subjekt podává za všechny nemovitosti, které jsou předmětem daně, tedy jak za pozemky, tak i za stavby, v rámci jednoho daňového přiznání pro oba druhy daní.

Současný zákon o dani z nemovitostí je rozdělen do pěti částí. Část první upravuje daň z pozemků, druhá potom daň ze staveb. Třetí část obsahuje společná ustanovení, čtvrtá část zmocňovací ustanovení a poslední část se zabývá přechodnými a závěrečnými ustanoveními.

1. Daň z pozemků

1.1 Poplatníci daně

Poplatníkem daně z pozemků mohou být za různých okolností až tři různé osoby. Nejčastěji je poplatníkem daně z nemovitostí vlastník pozemku. Poplatníkem daně z nemovitosti může být v určitých případech také nájemce pozemku. A konečně, pokud není vlastník znám, je za poplatníka daně z nemovitosti považován uživatel pozemku. Důvod takovéto úpravy vyplývá především ze souvislostí a s ohledem na období, kdy byl zákon přijat - v tomto období docházelo k majetkovým přesunům v souvislosti s restitucí majetku a mnohé vlastnické vztahy k nemovitému majetku nebyly dostatečným způsobem vyjasněny.

V zákoně o dani z nemovitostí je rovněž řešena situace, kdy náleží vlastnické právo, resp. právo užívání k jednomu pozemku více subjektům. Tyto osoby jsou podle zákona povinny platit daň společně a nerozdílně. Obdobná povinnost je zákonem stanovena osobám, jejichž spoluvlastnický podíl k pozemku je odvozován od vlastnictví bytu nebo nebytového prostoru, evidovaných v katastru nemovitostí. I zde je založena povinnost platit daň společně a nerozdílně, a to ze spoluvlastnického podílu na pozemku, který odpovídá spoluvlastnickému podílu na společných částech stavby.

1.2 Předmět daně

Předmětem daně z pozemků jsou podle zákona o dani z nemovitostí pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí.

Pro zodpovězení otázky, zda bude daný pozemek předmětem daně z nemovitosti, resp. daně z pozemků, je tedy, jak je vidět, určující institut katastru nemovitostí. Problematika katastru nemovitostí je upravena samostatným zákonem, konkrétně zákonem č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o katastru nemovitostí“). „Katastr nemovitostí je soubor údajů o nemovitostech v České republice zahrnující jejich soupis a popis a jejich geometrické a polohové určení. Jeho součástí je evidence vlastnických a jiných věcných práv a dalších, zákonem stanovených práv k těmto nemovitostem.“⁵² Požadované údaje obsažené v katastru nemovitostí lze získat na příslušném katastrálním úřadu při nahlížení do sbírky listin nebo přímo podáním žádosti o

⁵² *Internetové stránky Státní správy zeměměřičství a katastru: „Co je katastrální úřad“*. Dostupné na: www.cuzk.cz

výpis z katastru nemovitostí. Pro získání základních informací je však nejčastěji, zejména s ohledem na časovou úsporu, využívána možnost „nahlédnout“ do katastru nemovitostí přes internet.⁵³

Nesporným významem zákona o katastru nemovitostí je také skutečnost, že tento zákon obsahuje definici pojmu „pozemek“. Jak vyplývá z jeho části deváté (společná, přechodná a závěrečná ustanovení), konkrétně se jedná o § 27: „pro účely tohoto zákona se rozumí pozemkem část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.“

Zákon o dani z nemovitostí tedy vymezuje předmět daně relativně obecně, kdy říká, že dani z pozemků podléhají pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí, přičemž současně z předmětu daně přímo vylučuje některé pozemky, jako jsou například pozemky zastavěné stavbami v rozsahu půdorysu stavby, dále některé lesní pozemky, vodní plochy, které nejsou určeny k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, nebo pozemky určené pro obranu státu.

V rámci otázky předmětu daně z pozemků lze upozornit i na judikaturu: „Respektovat Listinu předpokládá uložit daňovou povinnost v mezích tohoto zákona (čl. 4 odst. 1 Listiny), což mimo jiné značí, že daňovou povinností nejsou zatíženy pozemky, které předmětem daně nejsou, či pozemky od daně z pozemků osvobozené.“⁵⁴

1.3 Osvobození

Osvobození znamená, že byť poplatník dani zásadně podléhá, z důležitých důvodů, které jsou stanoveny zákonem, je v daném případě od daně osvobozen. „Při úvahách o možném osvobození od daně se český zákonodárce řídí nejčastěji celospolečenskými zájmy.“⁵⁵

V souvislosti s problematikou osvobození lze odkázat i na některé judikáty, které se touto otázkou zabývaly. Například v roce 2001 se Krajský soud v Plzni v jednom ze svých rozhodnutí obecně k otázce osvobození od daně z pozemků vyjádřil takto: „Taxativní výčet

⁵³ Více informací na internetové stránce: <http://nahlizeniidokn.cuzk.cz>

⁵⁴ *Systém ASPI - Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: Osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

⁵⁵ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 35*

případů osvobození je uveden v § 4 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Při splnění zákonných předpokladů jedné z alternativ osvobození daňová povinnost daňovému subjektu nevzniká. Řečeno jinak, citovaná ustanovení zakládají daňovým poplatníkům veřejné subjektivní právo na osvobození od daně z nemovitostí, jsou-li splněny hmotně právní podmínky zákonem stanovené. Každé osvobození od daně je výjimkou z pravidla a svým způsobem zvýhodňuje určitou skupinu daňových subjektů oproti zbývajícím daňovým poplatníkům.⁵⁶

Jak už tomu v daňových zákonech bývá, je i v oblasti daně z pozemků definována řada případů, kdy lze aplikovat osvobození od daně. Osvobození se zde zpravidla odvozuje od osoby vlastníka, resp. od účelu využívání pozemku – zvýhodňovány jsou veřejně prospěšné činnosti. Jako příklad lze uvést pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám. Osvobození od daně z nemovitosti lze rovněž členit na trvalé (například pozemky ve vlastnictví státu) a dočasné (například zemědělské pozemky na dobu 5 let a lesní pozemky na dobu 25 let po provedení jejich rekultivace). Osvobození je zpravidla nutné uplatnit v daňovém přiznání, to znamená, že poplatník daně je povinen daňové přiznání řádně podat i v případě, kdy je jeho výsledná daňová povinnost v oblasti daně z nemovitosti z titulu osvobození od daně nulová.

V této souvislosti je vhodné upozornit na skutečnost, že podmínkou osvobození od daně u většiny pozemků je skutečnost, že tyto pozemky nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Důvodem zakotvení těchto podmínek pro osvobození bylo bezesporu zachování jednotných konkurenčních podmínek ve vztahu ke klasickým podnikatelským subjektům.

Za logické a praktické lze považovat také osvobození od daně z pozemků pro pozemky ve vlastnictví obce, které se vztahuje na pozemky umístěné na jejich katastrálním území. Bez existence tohoto osvobození by jinak vlastně obec platila sama sobě. Na druhou stranu, pokud se nacházejí pozemky v jiném územním obvodu, osvobození se již neuplatňuje, neboť příjem plyne do rozpočtu obce jiné.

⁵⁶ *Systém ASPI - Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: Osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

1.4 Základ daně

Zákon o dani z nemovitostí dále upravuje základ daně, který se liší podle druhu zdaňovaného pozemku. Přesto, že detailní výčet pozemků je v zákoně obsažen především v ustanovení týkající se sazby daně z pozemků, je toto členění důležité i pro stanovení základu daně. Co se týká druhů pozemků, je klasifikace v zákoně o katastru relativně obdobná.

Základem pro výpočet daně jsou následující pozemky:

- a) **Zemědělské pozemky** - jedná se o pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travnatých porostů. Termín „zemědělské pozemky“, jako legislativní zkratku pro vyjmenované pozemky používá zákon o katastru nemovitostí ve svém § 2 odst. 3.
- b) **Hospodářské lesy** - tuto kategorii upravuje zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů: „Lesy se člení podle převažujících funkcí do tří kategorií, a to na lesy ochranné, lesy zvláštního určení a lesy hospodářské. Lesy hospodářské jsou lesy, které nejsou zařazeny v kategorii lesů ochranných nebo lesů zvláštního určení.“
- c) **Intenzifikační rybníky**
- d) **Ostatní pozemky:**
 1. *Zastavěné plochy a nádvoří* - pojem zastavěná plocha ve skutečnosti označuje nezastavěnou část pozemku.
 2. *Stavební pozemky* - tento termín katastr nemovitostí nezná, a to z důvodů dočasného charakteru stavebních pozemků - pod pojmem stavební pozemek se totiž rozumí pozemek, který zatím není zastavěn, ale stavba již byla především ohlášena, či na ni bylo vydáno stavební povolení. Pozemek přestává být stavebním v okamžiku, kdy se stane předmětem daně ze staveb, nebo v případě, že stavební povolení či ohlášení pozbude platnosti.
 3. *Ostatní plochy* - jedná se o zbytkovou kategorii zahrnující například autokempy, koupaliště, skladovací plochy či okrasné zahrady. V této souvislosti je nutné dodat, že zahrady mají obecně dvojitý charakter - pokud jsou součástí zemědělského půdního fondu, spadají pod kategorii „zemědělské pozemky“. Tak je tomu například u některých rekreačních chat. Pokud jsou ovšem ze zemědělského půdního fondu vyňaty, jsou

součástí kategorie "ostatní plochy" a označují se pojmem „okrasné zahrady“.

U zemědělských pozemků je základem daně cena pozemku zjištěná vynásobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou stanovenou na 1 m² ve vyhlášce. Od 1. ledna 2006 je průměrná cena zemědělských pozemků definována ve vyhlášce č. 456/2005 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků. Průměrné ceny pozemků se určují podle katastrálního území obcí. Cena pozemků tedy není jednotná a závisí na souboru přírodních podmínek. Příloha vyhlášky potom obsahuje soupis obcí podle krajů, ale informace lze získat i od příslušného obecního úřadu.

Základem daně u pozemků hospodářských lesů a intenzifikačních rybníků je cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. Poplatník daně má tedy v tomto případě možnost volby, zda stanoví základ daně podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda využije možnosti stanovit základ daně pomocí zmiňovaného paušálu.

U zastavěných ploch, nádvoří, stavebních pozemků a ostatních ploch je rozhodující výměra v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

1.5 Sazba daně

Sazba daně se opět liší podle druhu jednotlivých pozemků tak, jak již byly rozčleněny ve výše uvedeném textu. Lze říci, že sazby daně z pozemků jsou nastaveny relativně na nízké úrovni, neboť se neměnily od roku 1992. Tato pozitivní skutečnost však současně negativně ovlivňuje výši příjmů pro obce, avšak snahy o zvýšení sazeb daně vždy narážejí na značný odpor.

Sazba daně se vypočítává podle zákonem stanoveného algoritmu a je diferencována podle jednotlivých druhů pozemků. U zemědělských pozemků činí sazba daně obecně 0,75% základu daně, výjimku tvoří pouze trvalé travní porosty, pro něž je stanovena sazba daně pouze 0,25%. Tato nižší sazba daně ve výši 0,25% je také aplikována u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním průmyslovým chovem ryb.

U ostatních pozemků je klíčová výměra v m², sazba daně je stanovena fixní částkou v korunách za každý m². Nejvyšší sazba daně je aplikována u stavebních pozemků (1,- Kč za m² pozemku), u ostatních pozemků, jako např. u zastavěných ploch a nádvoří, je aplikována sazba jen 0,10 Kč za m² pozemku.

U stavebních pozemků se výše uvedená sazba daně dále násobí koeficientem, který závisí na počtu obyvatel obce, v níž se pozemek nachází. Výše tohoto koeficientu činí obecně od 0,3 v obcích do 300 obyvatel, až do hodnoty 4,5 v Praze. Druhý nejvyšší koeficient je zákonem stanoven rovněž pro některá lázeňská města, jako jsou Luhačovice, Františkovy Lázně, Poděbrady apod., a to bez ohledu na počet obyvatel.

Zákon však současně stanoví, že jsou obce oprávněny obecně závaznou vyhláškou zvýšit tento koeficient o jednu kategorii, nebo naopak koeficient až o tři kategorie snížit. Při výpočtu daňové povinnosti je tedy kromě jiných údajů také nutné zjistit, zda obec, kde se pozemek nachází, nezměnila výši tohoto koeficientu. Například v Praze využil Magistrát hlavního města Prahy této možnosti a zvýšil koeficient platný pro Prahu na hodnotu 5.

U jiných než stavebních pozemků se zmiňované koeficienty nepoužívají, naopak u daně ze staveb se používají podstatně více.

2. Daň ze staveb

2.1 Poplatník daně

Poplatníkem daně je zpravidla vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Poplatníkem daně může být i nájemce stavby nebo samostatných nebytových prostor, např. pokud jsou tyto nemovitosti spravované Pozemkovým fondem České republiky. Zákon o dani z nemovitostí potom obdobně, jako tomu je u daně z pozemků, upravuje zdanění staveb, bytů a samostatných nebytových prostor v případech, kdy k těmto nemovitostem má vlastnické právo nebo také právo nájmu více subjektů. Tyto osoby jsou potom povinny platit daň společně a nerozdílně.

2.2 Předmět daně

Jak již bylo řečeno, zákon o dani z nemovitostí neobsahuje definici pojmu „nemovitost“ ani pojmu „stavba“. Podle příslušných ustanovení občanského zákoníku se za nemovitosti

považují i stavby spojené se zemí pevným základem. Z tohoto ustanovení lze dovozovat, že se daň ze staveb nebude aplikovat v případě staveb přechodného charakteru, tedy staveb přenosných. Dále občanský zákoník v §120 odst. 2 uvádí, že „stavba není součástí pozemku.“ Mnohé judikáty vždy navíc zdůrazňují, že „pojem stavba je nutno vykládat z hlediska práva soukromého, takže stavbou je nutno rozumět věc v právním slova smyslu, která je způsobilá být předmětem občanskoprávních vztahů.“⁵⁷

Předmětem daně ze staveb jsou podle §7 zákona o dani z nemovitostí stavby na území České republiky, pro které byl vydán kolaudační souhlas, nebo které byly oznámeny stavebnímu úřadu, dále stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané a nebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené. Dani ze staveb také podléhají byty a samostatné nebytové prostory, a to včetně podílu na společných částech stavby, evidované v katastru nemovitostí.

Pro plné objasnění problematiky předmětu daně ze staveb je významný zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový stavební zákon“). Jedním z důvodů pro přijetí nové právní úpravy byla snaha o zjednodušení a urychlení postupů. Teprve praxe ukáže, do jaké míry se podaří tento cíl naplnit. Ovšem nutné je zmínit i dřívější zákon, č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „dřívější stavební zákon“).

Nový stavební zákon upravuje „Užívání staveb“ ve své části čtvrté „Stavební řád“, v hlavě první „Stavby, terénní úpravy, zařízení a udržovací práce“ v díle druhém. Podle § 119 lze dokončenou stavbu či její část - pokud vyžadovala stavební povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu anebo pokud byla prováděna na podkladě veřejnoprávní smlouvy nebo certifikátu vydaného autorizovaným inspektorem - užívat na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu.

Jedná se tedy o zásadní změnu oproti dřívějšímu stavebnímu zákonu – ten ve svém § 76 odst.1 stanovil, že dokončené stavby, které vyžadovaly stavební povolení, lze užívat jen na základě kolaudačního rozhodnutí. Kolaudační řízení prováděl stavební úřad, který také

⁵⁷ *Systém ASPI - Judikatura: „Daň z nemovitostí - Předmět daně“: 28 Ca 405/2000*

následně vydával kolaudační rozhodnutí. Kolaudačním rozhodnutím se povolovalo užívání stavby k určenému účelu a případně se stanovily i podmínky pro takovéto užívání.

Nicméně i v současné době je kolaudační rozhodnutí relevantní, právě v souvislosti se zdaněním nemovitostí. Zákon o dani z nemovitostí na ustanovení dřívějšího stavebního zákona pamatuje, jak vyplývá z výčtu ohledně předmětu daně. Jakmile je kolaudační rozhodnutí vydáno, „aktivuje“ se daň ze staveb. Daňová povinnost v oblasti daně ze staveb vzniká však i v případě, kdy za určitých okolností ke kolaudaci nedošlo, například u tzv. černých staveb, tedy staveb, které kolaudaci podléhají, ale kolaudovány nebyly. V této souvislosti je nutné rovněž uvést, že dani ze staveb v současné době podléhají rovněž stavby, které dříve kolaudaci nepodléhaly (například rekreační chaty).

Zákon o dani z nemovitostí podobně jako u daně z pozemků některé druhy staveb z předmětu daně vyjímá. Předmětem daně ze staveb nejsou například stavby, v nichž se nacházejí byty a nebytové prostory, které samy podléhají zdanění daní ze staveb. „Z důvodů společenské prospěšnosti nepodléhají dani stavby vodohospodářských děl, rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě.“⁵⁸ Za stavby sloužící veřejné dopravě se podle zákona o dani z nemovitostí rozumějí „stavby dálnic, silnic, místních komunikací, veřejných účelových komunikací, letecké stavby, stavby drah a na dráze, stavby vodních cest a přístavů“, pokud jejich užívání k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby.

2.3 Osvobození

Zákon o dani z nemovitostí obsahuje v oblasti daně ze staveb opět širokou škálu osvobození, a to jak trvalého, tak dočasného charakteru, včetně osvobození ekologicky motivovaných. Jako příklad lze uvést osvobození od daně ze staveb na dobu pěti let pro stavby, u nichž byla provedena změna systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém obnovitelné energie (solární, větrné, geotermální, biomasy), nebo pokud byla na dané stavbě provedena změna spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. Motivace poplatníka daně k ekologicky šetrnějšímu vytápění je zajisté pozitivní, bohužel bez dostatečné podpory provedení těchto investic zejména i v oblasti daně z příjmů nelze očekávat masivnější změnu chování daňových subjektů.

⁵⁸ *Bakeš M. a kolektiv.: Finanční právo, C.H. BECK, Praha, 2006, str. 314*

Dále, ve zdaňovacím období roku 2007 lze od daně ze staveb naposledy osvobodit obytné domy vrácené do vlastnictví fyzickým osobám z titulu restituce podle zvláštního právního předpisu⁵⁹, pokud nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké. Totéž platí také pro obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, pokud byly postaveny do roku 1948 a je v nich buď nadpoloviční většina nájemních bytů, nebo byty v nich byly nejméně 15 let obsazeny též jinými uživateli než vlastníkem a osobami mu blízkými podle dřívějších zákonů o hospodaření s byty a s přikázaným nájemným, pokud nedošlo od roku 1948 k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké.

S ohledem na současný boom ve stavebnictví je pro budoucí vlastníky bytů v nových obytných domech zajímavá skutečnost, že nové stavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob nebo byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavbách obytných domů, pokud tyto stavby nebo byty slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých, jsou od daně ze staveb osvobozeny na dobu 15 let počínaje rokem následujícím po roce, v němž nové stavby začaly být způsobilé k užívání na základě oznámení stavebního úřadu nebo v němž byl pro nové stavby vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí.

2.4 Základ daně

Základ daně ze staveb je jednotný, podle § 10 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí představuje „výměru půdorysu nadzemní části stavby v m² („zastavěná plocha“) podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období“. Zákon o dani z nemovitostí dále současně přímo uvádí, jakým způsobem se stanoví velikost průměru u dvou základních typů staveb, a to u staveb bez a se svislou nosnou konstrukcí. „U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem rozumí plocha ohraničená průmětem obvodu stavby dotýkající se povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině“. U stavby se svislou nosnou konstrukcí se potom půdorysem rozumí „průmět obvodového pláště stavby na pozemek“.

Samostatně zákon o dani z nemovitostí definuje základ daně ze staveb u bytů a samostatných nebytových prostor, kterým je podle § 10 odst. 2 „výměra podlahové plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená koeficientem 1,20 („upravená podlahová

⁵⁹ Zákon č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku ve znění pozdějších předpisů

plocha“). Úprava podlahové plochy bytu nebo samostatného nebytového prostoru koeficientem má za cíl zohlednit při výpočtu výše daně jednoduchým způsobem podíl na společných prostorách.

2.5 Sazba daně

Sazba daně se liší podle účelu využití staveb. Zákon o dani z nemovitosti člení stavby na níže uvedené kategorie:

- a) **Obytné domy** - u této kategorie je zásadní funkce bydlení.
- b) **Stavby pro individuální rekreaci**, například chalupy, rodinné domky, a to i když nedošlo k rekolaudaci z obytné stavby na rekreační.
- c) **Samostatné garáže** - u těchto garáží probíhá samostatně i kolaudace, neboť „vestavěné“ garáže jsou zdaňovány spolu s hlavní budovou.
- d) **Stavby užívané pro podnikatelskou činnost**
- e) **Ostatní stavby** - jde o zbytkovou kategorii staveb, které nesouvisí s podnikatelskou činností, např. kulturní památky.
- f) **Byty a samostatné nebytové prostory**

K problematice rozčlenění staveb podle účelu využití a v této souvislosti používané terminologii existuje i zajímavá judikatura. Jako příklad lze uvést rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, který se v jednom ze svých rozhodnutí zabýval obsahem pojmu „individuální rekreace“. „Tento termín relevantní právní předpis blíže nedefinuje, ani neodkazuje na definici stanovenou v jiném právním předpise. Pro výklad tohoto pojmu tedy ponechává zákonodárce prostor správci daně, který ho především musí obecně vymezit. Nelze v žádném případě přisvědčit, že domem k individuální rekreaci tak, jak to má na mysli ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitostí, je dům, který neslouží k trvalému bydlení.“⁶⁰

Rozdíl ve výši daňových sazeb souvisí se zvýhodněním staveb pro bydlení, u nichž je uplatňována nejnižší sazba daně ve výši 1 Kč za m². Tato sazba se aplikuje i u bytů a samostatných nebytových prostor. Stejná sazba se používá i pro vedlejší stavby (příslušenství) přesahující 16m². Příslušenství staveb, které nepřesahují 16m², dani z nemovitostí

⁶⁰ *Systém ASPI - Judikatura: Termín "sloužící k individuální rekreaci": 30 Ca 237/96-10*

nepodléhají.

Pro stavby pro individuální rekreaci zákon stanovuje sazbu daně ve výši 3 Kč za m². U staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám (s výjimkou garáží) se nesleduje výše uvedený limit pro osvobození 16m², nýbrž zdaňuje se celá plocha, avšak sazbou pouze 1 Kč za m².

Samostatné garáže podléhají zdanění sazbou 4 Kč za m². Pokud jsou však propojené se stavbou, sledují daňový režim této stavby – u staveb určených k bydlení tedy sazba daně ve výši 1 Kč za m², u rekreačních objektů potom 3 Kč za m².

U staveb pro podnikatelskou činnost je stanovena sazba daně v závislosti na druhu konkrétní podnikatelské činnosti. Pro zemědělskou prvovýrobu je stanovena sazbu nejnižší, vyšší sazbu mají stavby sloužící průmyslu, stavebnictví apod. U staveb využívaných pro ostatní podnikatelskou činnost (např. obchod a služby) je aplikována sazba nejvyšší, a to 10 Kč za m².

Zmíněné sazby se dále zvyšují za každé další nadzemní podlaží (každé další kromě přízemí), přesahující dvě třetiny zastavěné plochy. U staveb pro podnikatelskou činnost se sazba zvyšuje bez výše uvedeného omezení.

Základní sazba daně se stejně jako u pozemků opět násobí koeficientem. Koeficienty platí pro všechny stavby s výjimkou „ostatních staveb“. U staveb se však v závislosti na druhu stavby aplikují dva různé koeficienty. První koeficient je stanoven podle počtu obyvatel dané obce (obdobně jako u daně z pozemků) a platí pro obytné domy, byty a samostatné nebytové prostory. I zde platí, že obce mohou koeficienty ovlivnit obecně závaznou vyhláškou, a to směrem nahoru (o jednu úroveň) nebo směrem dolů (až o dvě úrovně). Druhý typ koeficientu se používá u staveb pro individuální rekreaci, u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost a u garáží. Zavedení tohoto koeficientu je zcela v pravomoci obce, kdy již není zohledňován počet obyvatel a koeficient činí 1.5.

Důležité je v této souvislosti zmínit rozlišení poměru podlahové plochy určené k bydlení a podlahové plochy určené k podnikatelské činnosti u staveb využívaných k oběma účelům současně. U těchto „smíšených“ staveb pro stanovení daňového režimu záleží na tom, který

účel užívání převládá. Stavba potom podléhá zdanění způsobem, který je stanoven pro převládající účel využití.

3. Společné aspekty daně z pozemků a daně ze staveb

3.1 Obecně

U zákona o dani z nemovitostí je vhodné mít stále na paměti dobu vzniku tohoto zákona. Právě tato skutečnost nám poskytuje řadu odpovědí na otázky, například proč je uplatňován systém založený na výměře nemovitostí jako základu daně s přiřazenou pevnou sazbou daně. Důvodem této úpravy je skutečnost, že v době přípravy tohoto zákona nebyla cenová hladina ustálená, a proto byla zvolena průměrná cena (u zemědělských pozemků) a výměra. Navíc neexistovala ucelená evidence nemovitostí a cenové mapy. Právě proto nebylo možné stanovit jako základ daně hodnotu nemovitosti.

„Stávající zákon o dani z nemovitostí již využívá hodnotu nemovitosti pro základ daně u zemědělských pozemků. Pro ostatní nemovitosti struktura stávajícího zákona o dani z nemovitostí plně nevyhovuje zásadě daňové spravedlnosti vůči poplatníkům daně. Jako příklad je možno uvést obdobné domy určené k bydlení, z nichž jeden se nachází v atraktivních částech Prahy, jiný je situován v místě např. s horší dopravní dostupností, a přitom oba podléhají stejné výši daně z nemovitostí. To platí v plném rozsahu i pro pozemky, byty a nemovitosti určené a užívané pro komerční účely.“⁶¹ Hlavním argumentem pro změnu stávajícího principu zdaňování nemovitostí přechodem na hodnotový princip je tak možnost vytvořit takový základ daně, který by vyjadřoval objektivní spravedlnost vůči poplatníkům.

Obecně lze systém aplikovaný v České republice v souvislosti s daní z nemovitostí charakterizovat především základními rysy, jako je stejný přístup ke všem poplatníkům bez ohledu na jejich právní formu, zohlednění konkrétních situací a tedy pružnost reakcí.

3.2 Vztah obcí k dani z nemovitostí

„Krátká historie územní samosprávy v České republice je spojena s trvalým úsilím obcí a měst posílit svoji finanční nezávislost a samostatnost.“⁶² Po roce 1990 získaly obce v České republice právo samostatně spravovat své záležitosti a uplatňovat svá majetková práva,

⁶¹ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí 2006, Ministerstvo financí, Praha, 2006, str. 1*

⁶² Eliáš A.: *Blíží se změna financování? Obec&finance, 2/2007, str. 12*

nicméně byly jednoznačně závislé pouze na dotacích ze státního rozpočtu. Teprve se vznikem nové daňové soustavy v roce 1993 získaly obce vlastní daňové příjmy, které značně posílily jejich samostatnost.

Velmi důležitým se pak stal zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.⁶³ Tento zákon, jak vyplývá z jeho názvu, řeší rozdělování daňových výnosů mezi stát, kraje, obce a některé státní fondy. Příloha č. 2 rigorózní práce předkládá přehled struktury rozpočtového určení daní obcím, tak jak vyplývá ze zmíněného zákona. Pro zdaňování nemovitostí je klíčový fakt, že mezi daňové příjmy rozpočtů obcí patří i výnos daně z nemovitostí, a to 100%. Příjemcem je obec, na jejímž území se nemovitost nachází.

Z tohoto důvodu mají obce i některá oprávnění přímo ze zákona o dani z nemovitostí, například v souvislosti s již zmiňovanými koeficienty - nelze zapomínat, že daň z nemovitostí je zatím jedinou daní, kde mohou obce do určité míry ovlivnit její sazbu a tím i vlastní příjmy. K tomu je ovšem nutná obecně závazná vyhláška obce. Podle §16a zákona o dani z nemovitostí musí obecně závazná vyhláška vydaná obcí nabýt platnosti nejpozději do 1. srpna předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího zdaňovacího období. Ze zákona č. 128/2000 Sb., o obcích pak vyplývá, že podmínkou platnosti právních předpisů obce je jejich vyhlášení, které se provede tak, že se vyvěsí na úřední desce obecního úřadu po dobu 15 dnů. Vyhlášku je obec povinna zaslat správci daně.

Finanční úřad jako správce daně⁶⁴ je poté povinen respektovat platný právní předpis obce. Pokud by tedy finanční úřad nepostupoval v souladu s předpisem obce a daň z nemovitostí vyměřoval v částce nižší, než mají být vyměřeny, „dopustil by se nesprávného úředního postupu ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, a postižená obec by musela vzniklou škodu na ušlém zisku z výnosu daně z nemovitostí vymáhat po Ministerstvu financí postupem podle tohoto náhradového zákona“.⁶⁵

⁶³ Očekává se novela zákona o rozpočtovém určení daní. Tomuto tématu je věnován prostor v kapitole 7.

⁶⁴ Správou daně se detailně zabývá následující samostatná kapitola 5.

⁶⁵ Duda M.: *Stanovení koeficientu daně z nemovitostí*, *Juristické*, 2001. Dostupné na internetové stránce: http://spravni.juristic.cz/94136/clanek/j_obce

Obce dále mohou využít možnosti dočasně osvobodit od daně z nemovitostí nemovitosti umístěné na jejich území dotčené živelní pohromou. Zákodárce touto úpravou reagoval především na časté záplavy v České republice. Je ovšem vhodné podotknout, že již zákon z roku 1927 upravoval v tehdejší Československu dočasné osvobození od pozemkové daně v souvislosti se živelní pohromou a tuto problematiku zaznamenala i dobová judikatura: Podáním ze 17. prosince 1936 žádali stěžovatelé o dočasné osvobození svých lesních pozemků od pozemkové daně podle ustanovení § 98 odst. 1 č. 1 zákona č. 76/1927 Sb. o přídatkové dani z důvodů, že tyto lesy byly v předchozích letech zničeny mniškou, musely být vykáceny a holá lesní neúrodná půda musela být zalesněna. Žádost byla zamítnuta z důvodů nesplnění podmínek pro dočasné osvobození od pozemkové daně. Dočasně osvobozeny od pozemkové daně mohly být pouze neplodné pozemkové plochy, které dosud dani podrobeny nebyly, nebo pozemkové plochy, které se staly zcela neplodnými živelními pohromami, pokud předtím byly plodnými. „Neplodnou podle uvedeného ustanovení nestává se půda, byl-li živelní pohromou - v daném případě mniškovým žírem - zničen jen dřevní porost, nýbrž je podmínkou pro osvobození, aby nějakou živelní pohromou půda sama se stala neplodnou. Pojem neplodnosti zaměňují s pojmem nevýnosnosti půdy, která nemůže býti předpokladem dočasného osvobození od pozemkové daně.“⁶⁶

Na závěr této kapitoly by bylo vhodné zmínit dobrovolnou, nepolitickou a nevládní organizaci, založenou jako zájmové sdružení právnických osob pod názvem „Svaz měst a obcí České republiky“⁶⁷, jehož členy jsou obce a města. Tato organizace, jejíž počátky lze vysledovat již před 100 lety, se podílí na přípravě zákonů, které mají dopad na místní samosprávu, podporuje samosprávnou demokracii, vzdělává, informuje, ale i předkládá vlastní názory a stanoviska k důležitým tématům včetně zdaňování nemovitostí. „Svaz měst a obcí v uplynulém období vždy usiloval o posílení významu daně z nemovitostí jako jednoho ze zdrojů nezávislého financování obcí.“⁶⁸

3.3 Daň z nemovitostí a ochrana životního prostředí

V České republice se prozatím nepodařilo prosadit celkovou ekologickou reformu, a proto v jednotlivých právních předpisech nacházíme pouze dílčí motivující prvky. Ani zákon o dani z nemovitostí není výjimkou. Lze identifikovat následující základní oblasti mající vztah k ochraně životního prostředí:

⁶⁶ *Systém ASPI - Judikatura: „Živelná pohroma a vyměření daně z pozemků“, [Boh. F 9730/40 (3024/38)]*

⁶⁷ Více informací na domovské stránce Svazu měst a obcí ČR: www.smocr.cz

⁶⁸ *Eliáš A.: Před X. Sněmem SMO ČR, Obec&finance, 2/2007, str. 20*

Velký význam v zákoně o dani z nemovitostí má institut osvobození. Osvobozeny od daně z pozemků jsou pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí. Od daně z pozemků jsou rovněž osvobozeny pozemky území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny. Podle zákona č.114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů, jsou kategorie zvláště chráněných území následující: jedná se o národní parky, chráněné krajinné oblasti, národní přírodní rezervace, přírodní rezervace, národní přírodní památky a přírodní památky. V národních parcích a chráněných krajinných oblastech jsou ovšem osvobozeny jen pozemky řazené do jejich I. zóny, která představuje nejvyšší režim ochrany.

Ekologicky motivované osvobození se vztahuje i na daň ze staveb. Jedná se o stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí nebo stavby po provedení změny v systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie, případně pokud daňový subjekt provede takovou změnu stavby, kdy dojde ke snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. Jak již bylo uvedeno na jiném místě, toto osvobození lze aplikovat pouze po omezenou dobu, a to ve lhůtě 5 let od roku následujícího po provedení změny.

Za další prvek, který by měl „usměrňovat“ jednání daňových subjektů tak, aby se chovaly k životnímu prostředí šetrnějším způsobem, lze považovat element spíše sankční povahy, spočívající ve zvýšení sazby daně ze staveb, pokud jsou umístěny v národních parcích a v I. zónách chráněných krajinných oblastí.

Zmíněné prvky tak přispívají k ochraně životního prostředí a názorně dokazují, jak lze v právním předpise využívat i motivačních (osvobození od daně) a demotivujících ustanovení (zvýšení sazby daně).

Mezi společné aspekty daně z pozemků a daně ze staveb patří i správa daní, která je navíc aktuální v souvislosti se snahou o modernizaci systému správy daní. Tomuto tématu se bude proto věnovat samostatná, následující kapitola.

KAPITOLA 5 – SPRÁVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICE

„Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Správa daní integruje a završuje celý daňový systém.“⁶⁹

Daňové řízení, které můžeme vymezit jako „soubor úkonů vedoucích ke stanovení daňové povinnosti a jejímu vybírání“⁷⁰, je tak jako každé řízení postaveno na několika důležitých zásadách. Jsou jimi především: zásada zákonného postupu, neveřejnosti, mlčenlivosti, přiměřenosti, volného hodnocení důkazů, součinnosti a spolupráce a rovnosti daňových subjektů. Důležitá je také zásada efektivnosti - „správa daně by měla daňové subjekty zatěžovat co možná nejméně, přitom by však měla dosáhnout cíle řízení, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“⁷¹

Problematiku správy daní upravuje samostatný, již zmiňovaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Je zajímavé, že procesní stránka výběru daní (správa daní), dříve samostatným zákonem řešena nebyla. Zákon o správě daní je navíc oproti minulosti i oddělen od správního řádu, tak jak vyplývá z § 99 zákona : „Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti.“

Zákon o správě daní má sedm následujících hlavních částí: obecná ustanovení, řízení přípravné, řízení vyměřovací, řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky, placení daní a ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná.

Postavení a kompetence orgánů daňové správy jsou upraveny zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Daňová správa je v České republice tvořena třístupňovou soustavou orgánů, kterou tvoří ministerstvo financí, finanční ředitelství a finanční úřady. Finanční ředitelství a finanční úřady dohromady tvoří tzv. územní finanční orgány. U daně z nemovitosti je místně příslušným správcem daně finanční úřad,

⁶⁹ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 39*

⁷⁰ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 39*

⁷¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 101*

v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází. V této souvislosti nelze nezmínit kritiku této situace vyplývající z faktu, že správcem daně z nemovitostí nejsou obce. „Možnost přesunout správu daně a její výběr na bedra obce by však dle názorů obcí zvýšilo výši vybrané částky, ale administrativní náklady spojené s tímto výběrem by toto zvýšení zcela pohltily.“⁷²

Pro správu daně z nemovitostí je také důležitý zákon o dani z nemovitostí, kde nacházíme sice jen některá doplňující ustanovení, ta ovšem mají z důvodu speciality přednost vůči obecnému právnímu předpisu, jakým zákon o správě daní je. Zákon o správě daní ve svém § 97 potvrzuje, že jeho ustanovení se použijí, pokud zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Jednotlivými ustanoveními zákona o dani z nemovitostí dotýkajícími se správy daně z nemovitostí se bude zabývat tato kapitola v souvislosti se společnými ustanoveními zákona o dani z nemovitostí. Zákon o dani z nemovitostí ve svých společných ustanoveních upravuje oblasti aplikované a platné stejným způsobem pro obě daně.

První takovou oblastí je délka zdaňovacího období, která činí kalendářní rok. Důležitým pravidlem u daně z nemovitostí je skutečnost, že ke změnám rozhodným pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se v daném kalendářním roce nepřihlíží. Pro účely stanovení daňové povinnosti vlastníka bytu je tedy irelevantní, že byt prodal například již počátkem roku 2006, poplatníkem daně ze staveb bude s ohledem na stav k 1. lednu zdaňovacího období roku 2006 tento subjekt, a to v plné výši. Kupující tak bude povinen podat přiznání k dani z nemovitostí z titulu nabytí vlastnického práva k danému bytu v průběhu roku 2006 až za rok 2007. Za rok 2006, kdy vlastnické právo nabyl, ještě totiž nebyl podle zákona o dani z nemovitostí poplatníkem daně ze staveb. Daň z nemovitosti se tedy vyměruje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována.

Splatnost daně z nemovitostí je závislá na druhu činnosti poplatníka daně a dále na výši daňové povinnosti. U poplatníků provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. srpna a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období. U ostatních poplatníků daně je potom daň z nemovitostí splatná ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. května a do 30. listopadu běžného zdaňovacího

⁷² Hájek V.: *Daň z nemovitostí a využití možností obcí zvýšit její sazby a výnosy*, *Obec*, 4/2007, str. 22

období. Současně však zákon stanoví, že pokud roční daň z nemovitosti nepřesáhne částku 5 000 Kč, je splatná najednou, a to nejpozději do 31. května běžného zdaňovacího období. Samozřejmě není v rozporu se zákonem zaplatit celou daň z nemovitosti i při částce vyšší než je 5 000 Kč.

Vlastní daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna daného zdaňovacího období, tedy například za zdaňovací období roku 2006 do 31. ledna 2006. Není tomu tedy tak jako u většiny jiných daní, u nichž se daňové přiznání podává zpravidla až po skončení příslušného zdaňovacího období a v průběhu zdaňovacího období je poplatník daně povinen platit například pouze zálohy na daň.

V této souvislosti je nutné upozornit na oznamovací povinnost, kterou zákon o dani z nemovitostí daňovým subjektům ukládá při změně vlastnického práva. Pokud totiž daňový subjekt přestane být poplatníkem daně z nemovitosti proto, že se v průběhu zdaňovacího období změnila vlastnická nebo jiná práva k nemovitostem v územním obvodu správce daně, u kterého podléhaly dani z nemovitostí, je povinen oznámit tuto skutečnost správci daně nejpozději do 31. ledna následujícího zdaňovacího období. Stejná oznamovací povinnost platí také v případě, kdyby tyto nemovitosti zanikly. Pro úplnost lze uvést, že změny ostatních údajů uvedených v daňovém přiznání, je poplatník povinen oznámit do 30 dnů ode dne, kdy nastaly.

Pro praxi je důležitá informace, že daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předcházejících zdaňovacích období a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. V tomto případě se daň vyměří ve výši poslední známé daňové povinnosti a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období. Naopak pokud ke změnám dojde, je poplatník daně povinen podat dílčí daňové přiznání, ve kterém uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daňové povinnosti.

Za změnu, která by zakládala povinnost podat daňové přiznání, se nepovažuje, a povinnost podat daňové přiznání tedy nevzniká, pokud ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím dojde pouze ke změně sazby daně, ke změně průměrné ceny půdy přiřazené ke stávajícím jednotlivým katastrálním územím, ke změně koeficientu nebo k zániku osvobození od daně před uplynutím zákonem stanovené lhůty a předmět daně není ani částečně osvobozen od

daně z jiného důvodu. Daň se v takovém případě vyměří ve výši poslední známé daňové povinnosti upravené o výše uvedené změny, přičemž výsledek vyměření se poplatníkovi sdělí platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.

Pozitivní tedy je, že daňová přiznání se nemusejí podávat opakovaně, pokud nedošlo k podstatné změně. Nicméně tím podle mého názoru zřejmě výčet pozitiv ohledně daňového přiznání k dani z nemovitostí končí. Nelze totiž ignorovat důležitý nedostatek u daně z nemovitostí, a to právě vlastní daňové přiznání. Jak již bylo v úvodních kapitolách naznačeno, důležité je, aby byli daňoví poplatníci schopni sami daňové přiznání vyplnit. Domnívám se však, že tento základní požadavek u daně z nemovitostí splněn není. Základní nedostatek spatřuji ve velké časové náročnosti, kterou správné vyplnění daňového přiznání vyžaduje. Poplatník daně se nejprve musí seznámit se zákonem o dani z nemovitostí a dalšími souvisejícími právními předpisy, s vlastním formulářem daňového přiznání a často bude nutné zjišťovat ještě další informace zcela nezbytné pro stanovení daňové povinnosti i na jiných místech, např. při zjišťování výše platného koeficientu přiřazeného k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel. K usnadnění plnění daňových povinností v souvislosti s daní z nemovitostí mají sice sloužit „Pokyny k vyplnění přiznání k dani z nemovitostí od zdaňovacího období roku 2007“, nutno ovšem dodat, že tyto pokyny čítají osm stran, vlastní tiskopis přiznání čtyři strany. K tomu je potřeba poznamenat, že poplatník musí tiskopis vyplnit a daň si i sám vypočítat - a to mluvíme pouze o jedné dani. Faktem tedy zůstává, že „výdaje na daňovou správu patří k nejvyšším v Evropě, stejně tak jako výdaje poplatníků na splnění daňové povinnosti.“⁷³

S ohledem na výše zmíněné potenciální zdroje chyb daňoví poplatníci proto vyhledávají odbornou pomoc na finančních úřadech. Často je jim však odmítnuta s tím, že úředníci jednak nemají povinnost přiznání vyplňovat, ale také proto, že sami úředníci nevědí, jak jednotlivé situace řešit. Navíc je bohužel bolestivou pravdou, že často bývá stejná situace posuzována jednotlivými správci daně zcela odlišným způsobem.

Tento systém očividně potřebuje zásadní zjednodušení. Pokud má být daň z nemovitostí zachována, měl by se podle mého názoru přístup zcela obrátit - poplatník daně by kontaktoval příslušného správce daně a sdělil mu údaje potřebné ke stanovení daňové povinnosti. Daňové

⁷³ *Internetové stránky Vlády ČR: Tiskové informace - „Programové prohlášení vlády“, 2007. Dostupné na: <http://www.vlada.cz/scripts/detail.php?id=20780>*

příznání by následně zpracoval sám správce daně a daňový poplatník by daňové příznání pouze podepsal a uhradil dlužnou daň.

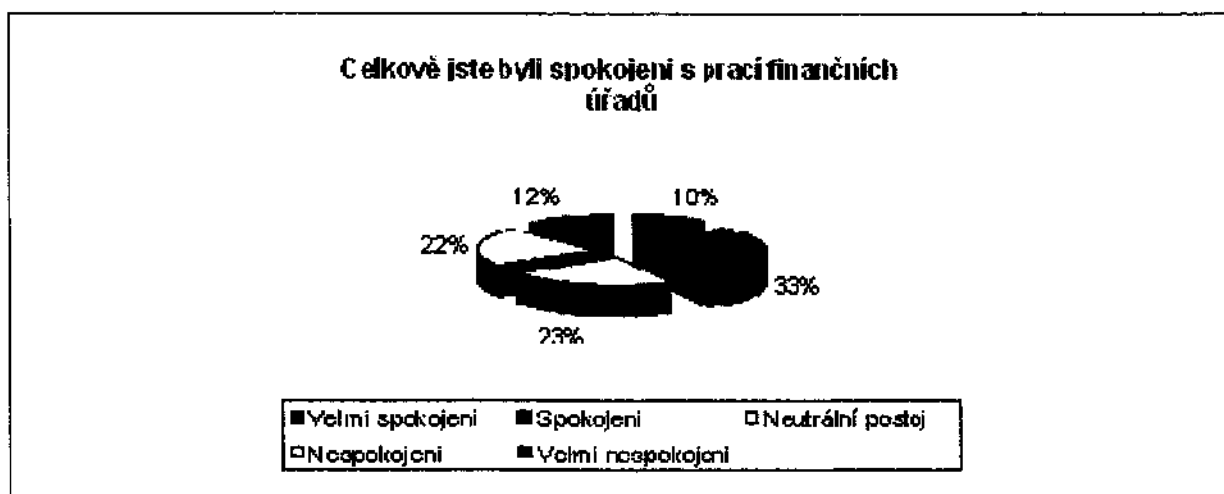
Obávám se, že dnešní systém fungování správců daně tak, jak je v praxi provozován, znamená obrovské plýtvání pracovní silou. Správce daně by neměl pouze čekat, až mu daňový subjekt přinese formulář daňového příznání, který je často špatně vyplněn, ale měl by být tím, kdo odborně a rychle případ pro daňový subjekt zpracuje. Touto cestou by se podle mého názoru dosáhlo značné úspory vynakládané práce, a to na obou stranách. Kapitola týkající se mezinárodní srovnání navíc potvrzuje, že tento „aktivní přístup“ ze strany správců daní je možný a v praxi mnoha zemí je již naprostou samozřejmostí. Takovýto přístup je navíc pozitivní nejen pro poplatníka daně, ale ve svém důsledku především pro správce daně, neboť tím, že si poplatník nemusí daň sám vypočítávat ani vyplňovat daňové příznání, se zároveň zabraňuje daňovým podvodům.

V České republice tedy existuje velký prostor pro zlepšení, a to i pokud jde o vlastní přístup daňových úředníků. „Mluvíme-li o korektnosti a etice při výběru daní, je třeba se zamyslet i nad povinnostmi správce daně tak, aby vztah mezi správcem a daňovým poplatníkem nebyl jednostranný. Jednostrannost vztahu, který ukládá pouze povinnost daňovému poplatníkovi, otvírá možnost postupům, které mohou mít ve svém důsledku až šikanózní charakter.“⁷⁴

Jako důkaz nevhodného stavu současné situace lze uvést výsledky průzkumu Ministerstva financí ČR o spokojenosti občanů s prací finančních úřadů z roku 2005, které jsou souhrnně vyjádřeny v následujícím grafu č. 5.

⁷⁴ Liška Z.: *Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>*

Graf č. 5 – Celková spokojenost s prací finančních úřadů v roce 2005



Pramen: Internetové stránky České daňové správy⁷⁵

Z výsledku výzkumu je patrné, že existuje bezesporu velký prostor pro zlepšení, a to i přesto, že již byly některé pozitivní kroky realizovány. Snaha o "klientský přístup" finančních orgánů k daňovým subjektům je naštěstí již součástí projektu modernizace daňové správy. „Cílem navrhovaných změn je vybudovat moderní daňovou správu s vysokou efektivitou a produktivitou, která klade důraz na dobrovolné plnění daňových povinností a vykazuje vysokou kvalitu služeb kompetentních a motivovaných daňových úředníků za existence vzájemné důvěry a rovného vztahu daňových subjektů a úředníků daňové správy.“⁷⁶ Tyto tendence by se pak měly promítnout i v novém zákoně o daňové správě České republiky.

Pozitivním krokem je především zavedení možnosti elektronicky komunikovat se správcem daně. Již od roku 2000 je zpřístupněna aplikace „Elektronické podávání“ (EPO) pro daňovou správu. Je tedy možné elektronicky posílat tzv. obecná podání, což jsou podání adresovaná správci daně v průběhu daňového řízení, např. žádosti, odvolání, námítky a další nestrukturovaná podání. Elektronická podání je umožněno opatřit i přílohami v elektronické podobě ve stanovených formátech. V současné době lze podávat i elektronicky daňová přiznání, a to nejen daňové přiznání k dani z nemovitostí, ale také daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, k silniční dani, k dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob. V případě daňových přiznání jsou prováděny stejné kontroly správnosti obsahu, jaké jsou následně prováděny u správce daně a zároveň se tím, jak program upozorňuje na chyby,

⁷⁵ Internetové stránky České daňové správy: „Tisková zpráva ze dne 17. října 2005“ Dostupné na: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-A8E1CA40/cds/xsl/9_486.html?year=0

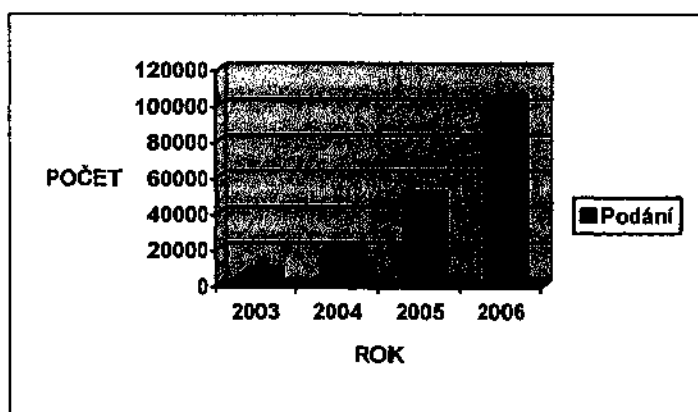
⁷⁶ Internetové stránky České daňové správy: „Informace o činnosti české daňové správy za rok 2005 – Úvod“ Dostupné na: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/9_5533.html?year=PRESENT

značně snižuje chybovost daňových přiznání podaných v elektronické podobě. Vypíneňá daňová přiznání lze buď odeslat jako datové zprávy, a to jak se zaručeným elektronickým podpisem, tak bez něj, nebo je lze pouze vytisknout a předat správci daně v písemné podobě.

Co se týká elektronických přiznání k dani z nemovitostí, bylo by vhodné zmínit, že „tento způsob podání lze především doporučit poplatníkům daně s velkým množstvím nemovitostí, jako jsou lesní, zemědělské a průmyslové podniky, bytová družstva apod. V těchto případech program pro elektronické podání daňovým subjektům usnadní zpracování velkého množství údajů a tím, že datový soubor může být archivován a v dalších zdaňovacích obdobích snadno aktualizován, zjednoduší práci i těm poplatníkům daně z nemovitostí, u nichž každoročně dochází k rozsáhlým změnám v přiznávaných nemovitostech (pozemkové úpravy, převody bytů z vlastnictví družstev apod.).“⁷⁷

Grafické znázornění nárůstu počtu všech elektronických podání uskutečněných prostřednictvím aplikace EPO za roky 2003 až 2006, zobrazuje následující graf č. 6.

Graf č. 6 – Celkový počet všech typů elektronických podání



Pramen: autorka, Česká daňová správa

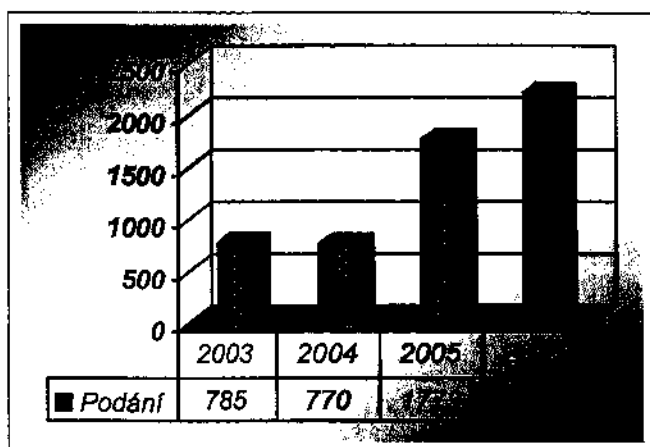
Jak vyplývá ze statistik, počet elektronických podání ve všech oblastech narůstá. „Od zavedení možnosti EPO bylo realizováno 264 tisíc podání, přičemž meziroční počty elektronických podání narůstají o více než 100 %. V polovině roku 2007 bylo evidováno přes 83 tisíc podání, což je 81 % z celkového ročního počtu elektronických podání v roce 2006. Z

⁷⁷ Česká daňová správa: Leták „Přiznání k dani z nemovitostí v elektronické podobě“

celkového počtu elektronických podání v roce 2007 je největší počet u DPH, téměř 41 tisíc podání.⁷⁸

I u elektronických podání týkajících se daně z nemovitostí lze pozorovat – především v posledních letech – nárůst, tak jak vyplývá i z grafu č. 7:

Graf č. 7 – Počet elektronických podání týkajících se daně z nemovitostí



Pramen: autorka, Česká daňová správa

V roce 2004 bylo podáno 770 elektronických podání týkajících se daně z nemovitostí, o rok později 1773, což představuje meziroční nárůst o 230%.⁷⁹ Na druhou stranu jsou i tato čísla relativně malá – pouze 2218 všech podání ohledně daně z nemovitostí za rok 2006. Pro zajímavost - počet všech daňových přiznání k dani z nemovitostí v ČR za rok 2006 činil 3 340 780. Pro úplnost je tabuška zobrazující počet daňových přiznání k dani z nemovitostí v letech 1993 až 2006 součástí přílohy č. 3.

Kromě elektronického podávání byla v rámci procesu modernizace daňové správy spuštěna další nová internetová aplikace "Daňový portál", jako další krok vedoucí ke zlepšování služeb poskytovaných daňové veřejnosti. Daňový portál již od samého začátku svého provozu nabízí zejména možnost zřízení tzv. "Daňové informační schránky", prostřednictvím které je možné sledovat aktuální stav osobních daňových účtů vedených příslušnými finančními úřady.

⁷⁸ *Internetové stránky České daňové správy: Tisková zpráva „Daňový portál po ročním provozu“.* Dostupné na: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-941A4315/cds/xsl/9_8066.html?year=0

⁷⁹ *Internetové stránky České daňové správy: „Automatizovaný daňový systém ADIS“.* Dostupné na: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/9_5533.html?year=PRESENT

Jako další snahu o zlepšení lze hodnotit i zavedení možnosti placení daní pomocí tzv. „Daňové složenky“ od března roku 2006. Zákon o správě daní a poplatků mezi způsoby placení daní zahrnuje: bezhotovostní převod z účtu, placení v hotovosti, placení kolkovými známkami, platebními známkami, či přeplatkem na jiné daní. Při použití daňové složenky mají poplatníci možnost výběru ze široké sítě poboček České pošty bez nutnosti hradit poštovní poplatek za úhradu daní v hotovosti. „Ke konci května 2007 bylo podáno 2 165 086 daňových složenek a jejich prostřednictvím byly uhrazeny daně ve výši 2,95 mld. Kč.“⁸⁰ Velmi zajímavé je ovšem zjištění, že z hlediska počtu využívaných daňových složenek „za období leden až květen 2007 bylo nejvíce daňových složenek podáno při placení daně z nemovitostí (1 898 838 kusů). Teprve poté následovala daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (111 669 kusů) a daně silniční (36 064 kusů). I když je daňová složenka primárně určena pro hotovostní platby prostřednictvím České pošty, bývá využívána i jako podklad k bezhotovostnímu placení daní formou internetového či telefonického bankovníctví nebo příkazem k úhradě.“⁸¹

Přesto, že přístup k modernizaci lze hodnotit kladně, domnívám se, že o možnosti elektronických podání není veřejnost dostatečně informována. Navíc pokyny a informace, které jsou dostupné na internetu, jsou podle mého názoru značně nepřehledné.

Zdá se, že situace navíc není řešena dostatečně různě a komplexně. Namísto odstranění hlavních problémů, jako je právě daňové přiznání, které by potřebovalo buď zjednodušit, nebo zrušit, se zavádí daňová složenka, která poplatníkovi ušetří 20 Kč. To je samozřejmě pozitivní, ale takový krok by měl následovat až po úspěšném vyřešení primárních problémů. V opačném případě, tak jak se děje nyní, jsou takovéto „modernizační kroky“ spíše výsměchem.

Nelze se divit, že aktuální stav daně z nemovitostí je stále častějším terčem kritiky s poukazem na nutnost radikálních změn. Jaké možné varianty přístupu přicházejí v úvahu, předloží následující kapitola.

⁸⁰ *Internetové stránky České daňové správy: Tisková zpráva České daňové správy: „Placení daní pomocí daňové složeny v roce 2007“.* Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz>

⁸¹ *Internetové stránky České daňové správy: Tisková zpráva České daňové správy: „Placení daní pomocí daňové složeny v roce 2007“.* Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz>

KAPITOLA 6 – VARIANTY BUDOUCÍHO VÝVOJE V ČESKÉ REPUBLICE

Předchozí kapitoly se zabývaly daní z nemovitostí, z toho velká část pozornosti byla věnována České republice. Této dani a příslušnému zákonu bývá mnoho vytýkáno, na druhou stranu je zmiňována i řada výhod stávajícího způsobu řešení. Je nesporné, že pro budoucí vývoj daně z nemovitostí v České republice lze najít řadu možných variant. Před tím, než bude v kapitole 7 analyzována nadcházející změna daně z nemovitostí v rámci nového zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, bylo by vhodné ujasnit si i jiné alternativy vývoje, byť se v souvislosti s již schválenou novelou v nejbližší době s největší pravděpodobností neprosadí. Zabývat se budeme pouze některými, z mého pohledu základními variantami.

1. Možný vývoj daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí se v posledních obdobích, a to především od roku 2006, stávala stále více předmětem diskusí a pozornosti. Bylo možné najít mnoho protichůdných názorů právě v souvislosti s aplikací této daně v České republice, zejména pokud jde o její budoucnost. V podstatě bylo možné tyto názory rozdělit do tří hlavních kategorií: zachování daně v současné podobě, zachování daně v modifikované podobě a zrušení daně z nemovitostí. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů v rámci reformy veřejných financí překvapivě zvolil podle mého názoru velmi svéráznou a specifickou cestu, nicméně, jak již bylo naznačeno, analýza této otázky bude ponechána samostatně, sedmé kapitole.

1.1 Zachování daně

Zastánci zachování daně z nemovitostí v současné podobě vyzdvihují její dlouhodobou tradici i jednotlivá pozitiva. Jednou z hlavních předností této daně je podle jejich názoru především skutečnost, že daň z nemovitostí představuje pravidelný, spolehlivý a relativně snadný zdroj příjmů obcí, které tak jejím prostřednictvím posilují svou finanční nezávislost, čímž je i více prohlubována jejich samospráva. „Je nutno odmítnout návrhy na její zrušení a trvat na chápání daně z nemovitostí jako jednoho z nástrojů posilování finanční autonomie obcí.“⁸²

„Celkem je na dani z nemovitostí vybráno cca 4,5 miliardy korun, což činí téměř 1% ze všech vybraných daní.“⁸³ Tato hodnota se v celkovém součtu příjmů z daní zdá zanedbatelná a

⁸² Eliáš A.: *Bliží se změna financování? Obec & finance*, 2/2007, str. 14

⁸³ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 28

domnívám se, že skutečně i zanedbatelnou je, ale existují názory, podle kterých naopak představuje tento příjem na úrovni obecních rozpočtů již relativně významnou část. Objevují se i argumenty, že lze navíc sledovat narůstající tendenci ve vývoji daňových příjmů z daně z nemovitostí v České republice, nehledě na to, že daňové úniky v této oblasti jsou již ze své podstaty minimalizovány.

V této souvislosti není bez zajímavosti, že náklady na výběr daně z nemovitostí jsou, jak vyplývá z průzkumů, srovnatelné s nákladovostí výběru této daně v zahraničí. „Náklady na výběr daně z nemovitostí podle průzkumu provedeného v roce 2003 na finančních ředitelstvích činí v průměru 6 % z celkového výnosu daně z nemovitostí. Daň je však nastavena na velmi nízké sazby a jakékoli pokusy o její zvýšení nebyly akceptovány Parlamentem.“⁸⁴

Dalším argumentem zastánců této daně je skutečnost, že vybrané daně se de facto zpětně vracejí poplatníkům ve formě ochrany majetku státem, v rámci postupného zlepšování infrastruktury v oblasti, kde je zdaňovaná nemovitost umístěna, a i formou poskytování jiných výhod, které jsou financovány právě z veřejných prostředků na lokální úrovni. „Vlastníkovi se tak vrací jím vynaložené prostředky ve vyšší užitné hodnotě jeho nemovitosti, což se projeví v případě jejího prodeje ve vyšší tržní ceně.“⁸⁵

Mezi pozitiva daně z nemovitostí patří také určité prvky zakotvené v zákoně o dani z nemovitostí, na základě kterých lze některé nemovitosti od daně z nemovitostí osvobodit (např. stavby po provedení ekologických změn, osvobození od daně u novostaveb apod.). Administrativní výhodou daně z nemovitostí je potom i praktické spojení dvou daní v jednu, kdy se daňové přiznání k dani z pozemků a dani ze staveb podává najednou, v rámci jednoho daňového přiznání. Daň z nemovitostí nadto přispívá i k celkové vyváženosti daňové soustavy a rozdělení daňového břemene na jednotlivé skupiny poplatníků.

1.2 Zachování a modifikace

Pro zachování a navíc i zvýšení této daně se přiklonilo několik politických stran v rámci své předvolební kampaně v roce 2006. Diskutována je již mnoho let i otázka přechodu na hodnotu nemovitostí tak, jak je to běžné v zahraničí. K takovému doporučení dospěla i již citovaná

⁸⁴ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí 2006*, Ministerstvo financí, Praha, 2006, str. 3

⁸⁵ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí 2006*, Ministerstvo financí, Praha, 2006, str. 3

expertní skupina Ministerstva financí ČR. Podle předloženého návrhu by měl hodnotový princip vypadat následovně: „Hodnotový princip bude spočívat v ocenění pozemků podle hodnotových map, které si vytvoří obce, a v ocenění staveb správcem daně na základě jednotkových cen (nejspíše podle m²) a údajů poplatníka o stavbě, tzv. hromadné ocenění nemovitostí. Proti takto hromadně stanovenému ocenění se bude moci poplatník odvolat. Doporučení přejít na hodnotový princip a zvýšit pravomoc obcí při stanovování sazeb je rovněž jedním z doporučení OECD.“⁸⁶

Existují i názory, že přechod na hodnotový princip nemusí automaticky znamenat vyšší výnos daně z nemovitostí, neboť daňovou povinnost také podstatně ovlivňuje konkrétní sazba daně. Za předpokladu, že by obce rozhodovaly o výši sazby daně v rámci zákonem určeného rozpětí sazeb, bylo by tak obcím umožněno stanovit, s přihlédnutím k místním poměrům v obci, takové sazby daně, aby daňové zatížení daní z nemovitostí nevedlo k neúměrným sociálním dopadům. Jinak by mohla nastat situace, kdy by se sice navýšily příjmy z této daně, ale s rizikem uložení neúnosného břemene pro daňové poplatníky.

Přechod na hodnotový princip má i svá další úskalí. Jedním z nich je zvýšení nákladů v důsledku realizace tohoto projektu. Nelze opomenout ani skutečnost, že v souvislosti se zavedením hodnotového principu by bylo nutné také zrevidovat regulaci nájemného. Jak hodnotí Radvan: „Podle současné regulace nájemného by majitel platil „tržní“ daň, zatímco jeho příjem by byl regulovaný (netržní), což je zjevná nespravedlnost.“⁸⁷ Navíc, přechod na hodnotový princip by s sebou přinesl četné změny a v konečné fázi by tak celý proces mohl být ještě složitější než je dnes, s čímž by souviselo opět i navýšení nákladů a snížení efektivity.

Výše uvedený argument je často slyšet z řad odpůrců této varianty, kteří prosazují zcela jinou alternativu, a to zachovat pouze daň z pozemků a zrušit daň ze staveb. Takový systém nacházíme například v Estonsku. Tuto variantu též navrhla i zmíněná expertní skupina. „Výhodou je snadné stanovení základu daně pouze na základě výměry pozemku získané z katastru nemovitostí, nevýhodou je nespravedlnost tohoto způsobu, kdy stejnou daň budou platit osoby se stejnou výměrou pozemku, i když u jedné osoby se bude jednat o nezastavěný pozemek a u druhé o pozemek se stavbou s mnohonásobně vyšší hodnotou než samotný

⁸⁶ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, Praha, 2006, str. 51*

⁸⁷ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 97*

pozemek.“⁸⁸ Osoby se stejnou výměrou pozemku by tedy platily stejnou daň, a to bez ohledu na zastavěnost pozemku, což by jistě vedlo k četným námitkám vůči nespravedlnosti takového systému.

Zcela jiné názory na pomezí zachování a zrušení daně z nemovitosti bylo možné vyslechnout na Národní konferenci Svazu měst a obcí v Senátu v listopadu 2005⁸⁹. Zazněla možnost začlenit daň z nemovitostí mezi tzv. místní daně, které by měly zahrnovat i dosavadní místní poplatky včetně plateb za odvoz odpadů. Tuto cestu zvolilo nedávno i Slovensko, při zvažování této možnosti by tedy bylo jistě vhodné čerpat právě ze zkušeností našich sousedů.

1.3 Zrušení daně z nemovitostí

Během předvolební kampaně roku 2006 jednotlivé politické strany hojně využívaly problematiku majetkových daní a konkrétně i daně z nemovitostí pro propagaci svých programů. Mezi hlavními body často dominovalo i zrušení daně z nemovitostí. Tato skutečnost je jen dalším důkazem toho, jak jsou daně úzce spjaty s politickým směřováním a státním zřízením vůbec.

Zrušení daně z nemovitostí - návrh, ke kterému se přikláním - prosazuje i ekonom Kohout: „Existuje několik dobrých důvodů, proč zrušit daň z nemovitostí. Ve své současné podobě je málo výnosná, zato však velmi náročná na práci finančních úřadů. Kapacita finančních úřadů však nestačí ani na zpracování agendy spojené s DPH. Zde dochází k daňovým únikům, jejichž odhadovaná výše rozhodně přesahuje výnos daně z nemovitostí. Logické mi připadá soustředit síly na kvalitní výběr DPH. Za druhé daň z nemovitostí je ve své podstatě nespravedlivá. Daňová spravedlnost je už od časů Adama Smithe definována tak, že každý poplatník platí proporcionálně podle výše svých příjmů. Lidé mnohem ochotněji platí takové daně, které jim intuitivně připadají z tohoto hlediska spravedlivé. Daň z nemovitostí proto patří podle všech dostupných průzkumů mezi nejvíce nenáviděné daně všude tam, kde je ekonomicky významná. Pokud ji vláda výrazněji zvýší, může ji to po stránce volebních preferencí přijít ještě mnohem dražší než snížení některých sociálních dávek. Za třetí v roce

⁸⁸ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, Praha, 2006, str. 51*

⁸⁹ Více informací na www.estat.cz

2007 dojde k přesunu stavebních prací do vyššího pásma DPH. Připadá mi nevhodné lidem tuto situaci ještě zhoršovat zvýšením daně z nemovitosti.⁹⁰

Daň z nemovitostí navíc hraje pouze doplňkovou roli, neznamená nenahraditelný příjem. Mohla by tedy být snadno nahrazena jiným typem daně, například ekologickou, která by více prospěla i společnosti jako takové. „Navíc přívrženci (zrušení daně) jsou přesvědčeni o tom, že výpadek příjmů z výtěžku daně z nemovitosti se má obcím v totožné výši kompenzovat zvýšením jejich podílu na výtěžku daně z příjmů nebo DPH s tím, že všichni daňoví úředníci pracující na agendě majetkových daní, což je v České republice přibližně tisíc lidí, mají být buď převedeni na agendu daně z příjmu a DPH, nebo úplně propuštěni.“⁹¹

Daně z nemovitostí je v této souvislosti také vytýkáno tzv. „dvojitě zdanění“, neboť ji předchází daň z příjmů. Existují i názory, že ve skutečnosti jde dokonce o třetí zdanění vzhledem k převodním daním. Možné řešení nabízí belgická úprava, kde „platby za nemovitý majetek jsou započítávány do daně z příjmů osob.“⁹² K otázce dvojího zdanění se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku z roku 2006: „Další vývoj v daňové oblasti a akcent především na daň z příjmů význam daně z nemovitostí postupně snížil a především vyvolal faktickou situaci velmi sporné vícenásobné zátěže stejných příjmů. Také proto se v zahraniční odborné literatuře objevují velmi silné hlasy, považující dokonce tento typ daně za zásadně nevhodný až protiústavní.“⁹³

Další argument zdůrazňuje, že nemovitosti jsou často základním majetkem lidí, a to i těch sociálně slabších, a proto by měl být tento majetek ze zdanění vyjmut. Existují názory, že tato daň navíc také tlumí investice do nemovitostí - což je ovšem v našich podmínkách diskutabilní názor, vzhledem k rozmachu investic do nemovitostí v posledních letech a nízkému nastavení daně. Pravdou ovšem je, že tato daň svým způsobem sankcionuje ty občany, kteří se snaží efektivně zhodnotit svůj majetek investicemi do nemovitostí.

⁹⁰ Kohout P.: „Nižší daně by mohly být jednou z našich konkurenčních výhod v rámci EU“, *Revue Politika* 3/2003. Dostupné na internetové stránce: www.cdk.cz

⁹¹ Fajmon H.: „Čtyři kroky k prosperitě venkova“, 2006. Dostupné na internetové stránce: <http://www.ods.cz/media/clanek.php?ID=3543>

⁹² Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 96

⁹³ Nejvyšší správní soud, rozhodnutí a stanoviska, rozsudek 2 Afs 28/2005-55. Dostupné na: <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6106>

Důležité je také uvědomit si i skladbu daňového břemene. „Újma, kterou nese daňový poplatník tím, že na něho daně dopadají, je dvojího druhu: za prvé daň snižuje jeho důchod, a za druhé ho nutí hledat optimální, daňově výhodnější oblasti pro své aktivity. Tato druhá újma je v podstatě dodatečným daňovým břemenem, které se ale neprojeví zvýšením daňového výnosu ve veřejném rozpočtu. Schematicky je tak celkové břemeno rovno vybrané dani, nákladům na správu daní a dodatečnému daňovému břemenu.“⁹⁴ Domnívám se, že je nutné si tuto skutečnost uvědomit právě ve vztahu k dani z nemovitostí, která nepředstavuje v rámci státního rozpočtu významnější příjem, a proto je zcela na místě zhodnotit, zda jsou náklady spolu s dodatečným břemenem opravdu vyváženy vybranou daní.

⁹⁴ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 104

KAPITOLA 7 – REFORMA VEŘEJNÝCH FINANČÍ A DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Tato údajně největší reforma veřejných financí od roku 1993, kdy vznikla samostatná republika a začala fungovat nová daňová soustava, představuje soubor mnoha opatření, která se vztahují k příjmové i výdajové stránce veřejných rozpočtů. Hlavním cílem velkého balíku změn sociálních dávek a daní je zastavit neudržitelný růst státního dluhu.

Předchozí kapitola naznačila mnohé cesty, jak otázku zdaňování nemovitostí vyřešit, nicméně málokdo čekal řešení, jaké bylo nakonec zvoleno právě v rámci reformy veřejných financí.

Již první měsíce roku 2007 naznačily velké plánované změny v oblasti financí a dotkly se samozřejmě i daní, a konkrétně i zdaňování nemovitostí. Nové materiály a prohlášení vlády tak rozvířily do té doby opět utichající diskuze ohledně daně z nemovitostí.

Klíčovým se stalo programové prohlášení vlády z ledna 2007, které naznačilo směr budoucího vývoje. Toto prohlášení zhodnotilo daňovou soustavu v České republice jako složitou a nepřehlednou a daňovou správu kritizovalo za výdajovou náročnost. Již toto prohlášení vytvořilo základ pro změny ve zdaňování nemovitostí příslibem zrušení daně z nemovitostí ze zemědělské půdy, přičemž obcím byla zároveň příslibena kompenzace výpadku daňových příjmů.

Na programové prohlášení navázal materiál „Reforma veřejných financí 2007-2010 - Reformní kroky realizované k dosažení stanovených deficitů veřejných rozpočtů.“⁹⁵ Tento materiál poskytl základní představu o zamýšleném postupu. Mezi cíle reformy bylo zařazeno také plošné snížení daňového zatížení, omezení administrativní zátěže a daňové distorze zjednodušením daňového systému. Jako reformní krok má sloužit návrh změn právních předpisů, a to v oblasti sociální a daňové. V daňové oblasti by se měly změny dotýkat daně z přidané hodnoty, daně z příjmů právnických osob, daně z příjmu fyzických osob a zdanění majetku – daně dědické, daně darovací a zdanění nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí by měla být zrušena. V materiálu byla otázka daně z nemovitostí již dosti konkrétně naznačena: jedná se o záměr osvobodit zemědělské pozemky od daně z nemovitostí a poskytnout obcím možnost ovlivnit výši sazby daně.

⁹⁵ Materiál je dostupný na internetové stránce vlády: www.vlada.cz

Vláda ČR usnesením ze dne 2. dubna 2007 materiál schválila a mimo jiné uložila ministru financí zpracovat novelu zákona, kterým se mění i zákon o dani z nemovitostí. Poté proběhlo projednávání vládního návrhu na vydání zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, který vláda sněmovně předložila dne 24. 5. 2007. Návrh byl ve 3. čtení schválen, byť těsnou většinou – 101 poslanců hlasovalo pro, 99 proti. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o stabilizaci“) byl publikovaný ve Sbírce zákonů dne 16. října 2007 s datem účinnosti od 1. ledna 2008 s výjimkou některých ustanovení.

Zákon o stabilizaci představuje první etapu reformy. Jedná se o rozsáhlý soubor změn dotýkající se oblasti daní, sociální sféry a zdravotnictví. Zákon zahrnuje padesát novel zákonů, včetně zákona o dani z nemovitostí. Zákon mimo jiné zavádí jednotnou sazbu daně z příjmu fyzických osob, novinkou je také zavedení ekologické daně u elektřiny, zemního plynu a tuhých paliv a zvýšení spotřební daně u tabáku. Ruší se společné zdanění manželů, které bude možné naposledy podat příští rok, a také darovací daň v rámci širší rodiny.

Spolu se zákonem o stabilizaci nabyla na důležitosti i otázka řešení rozpočtového určení daní, která je již několik let diskutována. Jak obce zdůrazňují, „má-li dojít ke stabilizaci veřejných rozpočtů, musí se zároveň s dopady do státního rozpočtu vyjasnit i dopady do územních rozpočtů krajů a obcí.“⁹⁶ Nejnovější návrh zákona, kterým by se mimo jiné měly posílit příjmy malých obcí, předložila vláda Poslanecké sněmovně 4. 10. 2007 a do budoucna se počítá i s kompenzací snížených příjmů obcí v důsledku snížení sazeb ve vybraných daňových zákonech.

1. Změna zákona o dani z nemovitostí

Změny v zákoně o dani z nemovitostí provedené zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů zahrnují tři hlavní okruhy: osvobození zemědělských pozemků, koeficienty u sazby daně a místní koeficient.

Osvobození se týká pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, tedy zemědělských pozemků, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou. Zde je nutné podotknout, že původní formulace osvobození byla pojata jakožto osvobození obligatorní, které ovšem vyvolalo mnoho odporu především z řad starostů obcí, kteří

⁹⁶ Eliáš A.: *Stabilizace veřejných rozpočtů, Obec & finance, 4/2007, str.6*

poukazovali na negativní důsledek opatření - výpadek příjmů v rozpočtech obcí. V nynější podobě jde o osvobození fakultativní. Za hlavní důvod k osvobození je označována okolnost, že zemědělské pozemky nezatěžují infrastrukturu obce. Pokud obec uvedené pozemky od daně z pozemků takto osvobodí, toto osvobození se nevztahuje na pozemky v zastavěném území, nebo v zastavitelné ploše obce, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou, ve které současně vymezí tyto pozemky jejich parcelním číslem s uvedením názvu katastrálního území, ve kterém leží. Pokud obec obecně závaznou vyhláškou zemědělské pozemky osvobodí, postupovalo by se podle této obecně závazné vyhlášky poprvé ve zdaňovacím období roku 2009.

Další oblast změn se týká **koeficientů** odvislých od počtu obyvatel u sazeb daní, a to jak u daně z pozemků, tak u daně ze staveb. Následující tabulky přehledně znázorňují rozdíly nově navrhané úpravy oproti platné.

Tabulka č. 2 – Platná úprava koeficientů u sazeb z daně z nemovitostí

KOEFICIENT	OBEC	
0,3		do 300 obyvatel
0,6	nad 300	do 600 obyvatel
1,0	nad 600	do 1 000 obyvatel
1,4	nad 1 000	do 6 000 obyvatel
1,6	nad 6 000	do 10 000 obyvatel
2,0	nad 10 000	do 25 000 obyvatel
2,5	nad 25 000	do 50 000 obyvatel
3,5	nad 50 000	+ Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně a Poděbrady
4,5	Praha	

Pramen: autorka

Tabulka č. 3 – Nově navržená úprava koeficientů u sazeb z daně z nemovitostí

KOEFICIENT	OBEC	
1,0		do 1 000 obyvatel
1,4	nad 1 000	do 6 000 obyvatel
1,6	nad 6 000	do 10 000 obyvatel
2,0	nad 10 000	do 25 000 obyvatel
2,5	nad 25 000	do 50 000 obyvatel
3,5	nad 50 000	+ Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně a Poděbrady
4,5	Praha	

Pramen: autorka

Jak je z tabulek patrné, novou úpravou by došlo ke zjednodušení tím, že první tři koeficienty by měly být zrušeny a nahrazeny koeficientem 1,0. Zároveň by ovšem tímto krokem došlo ke zvýšení koeficientů právě u těchto malých obcí. To je ministerstvem financí zdůvodněno tak, že dosavadní výnos byl pro obce do 600 obyvatel zanedbatelný. „Obce se rozrůstají, zvyšují se požadavky na financování infrastruktury, přičemž nové stavby obytných domů jsou osvobozeny na dobu 15 let od placení daně ze staveb. Za předpokladu zachování dosavadních koeficientů stanovených ze zákona 0,3 a 0,6 by výběr daně z nemovitostí pozbyl významu a správa této daně by byla zcela neefektivní zejména s ohledem na poměr výběru daně a nákladovosti správy.“⁹⁷

Třetí změnu představuje **zavedení místního koeficientu**, což znamená - jak vyplývá z nového §12 - že „obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popřípadě jejich soubory“. Pokud obec místní koeficient stanoví, použije se poprvé pro zdaňovací období roku 2009. Pro úplnost, původní důvod k zavedení tohoto institutu spočíval v kompenzační funkci jakožto vyrovnávací faktor v rámci obligatorního osvobození zemědělské půdy.

⁹⁷ *Internetové stránky Ministerstva financí: „Tisková zpráva k novele zákona o dani z nemovitostí“. Dostupné na: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/tiskove_zpravy_31822.html?year=2007*

2. Zhodnocení novely zákona o dani z nemovitostí

Již první návrhy změn vyvolaly hojně odborné diskuse s rozdílnými hodnoceními a zajímavými kritickými připomínkami. Velmi přínosné byly diskuse, kde byla veřejnosti situace zdaňování nemovitostí detailněji přiblížena a kde došlo ke konfrontacím protichůdných názorů. Podle některých názorů doplatí na zvýhodnění zemědělců (za předpokladu, že obec bude výpadek příjmů kompenzovat zvýšením místního koeficientu) ti, kteří mají ostatní nemovitosti. Z tohoto pohledu je vytvářen princip osvobození jedné skupiny na úkor druhé. Proto, ale i z jiných důvodů by daň z nemovitostí ekonom Dufek zrušil úplně: „Když vezmeme ty hory papírů, hory úředníků, kteří musí tuto daň spravovat a nakonec z ní vydělají 4 a půl miliardy ročně, tak to opravdu nestojí za to.“⁹⁸

Na druhou stranu náměstkyně ministra financí Trezziová se zrušením daně z nemovitostí nesouhlasí, neboť daň vnímá jako důležitou platbu za službu státu a navíc zdůrazňuje pozitivní aspekty novely, jako je například fakt, že obce získají větší odpovědnost a možnost ovlivňovat zdaňování nemovitostí. Naopak starosta města Vrchlabí vnímá tuto změnu jako nepodstatnou, opět z důvodu minimálních příjmů daně z nemovitostí. Jiní starostové argumentují tím, že radikální zvýšení koeficientů si nebudou moci dovolit s ohledem na voliče. Důvodem odporu voličů ovšem může být i nízkou informovanost občanů. „Pokud občané budou vědět, že výnos této daně putuje do obecního rozpočtu a bude využit pro rozvoj města, neměl by být se zvýšením problém.“⁹⁹ Jistě je tedy důležité i dostatečné prosazení zájmů obcí pomocí informačních kampaní a velkou roli hraje i dobrý management obcí.

Jak je vidět, obce tuto změnu nikterak pozitivně nepřijímají, což lze vysvětlit i tím, že dosavadní pravomoci obce využívaly jen ojediněle. Podle dostupných informací by obce raději uvítaly možnost samostatně spravovat daň z nemovitostí.

Bylo by vhodné připomenout, že původní návrh obligatorního osvobození byl pozměněn a nyní se jedná pouze o fakultativní nástroje, které ve svém důsledku vůbec nemusí vést ke změně situace ve zdaňování nemovitostí. (Výjimkou jsou pouze změny koeficientů u sazeb.) Novela může tak vést k negativnímu prohloubení rozdílů ve zdaňování mezi jednotlivými obcemi.

⁹⁸ Dufek P.: *Daň z nemovitostí, Události, komentáře*, 16.4.2007 – 21:00, ČT2. Dostupné na internetu: www.ceskatelevize.cz

⁹⁹ Hájek V.: *Daň z nemovitostí a využití možnosti obcí zvýšit její sazby a výnosy*, *Obec*, 4/2007, str. 23

Je zřejmé, že původní a do určité míry logický návrh v dnešní pozměněné podobě vůbec komplexně neřeší situaci zdaňování nemovitostí, a tak lze do budoucna opět očekávat vznik dalších bouřlivých diskusí o jiných možných variantách přístupu k dani z nemovitostí. Je jasné, že řešení, které předkládá novela, je pouze oddálením nutného rázného kroku, který se bude muset v budoucnu učinit. Prozatím bohužel problematika daně z nemovitostí stále ještě není jedním ze zásadních politických témat.

Domnívám se, že reforma veřejných financí poskytla ideální příležitost k definitivnímu vyřešení otázky daně z nemovitostí v ČR, ale bohužel nebyla využita.

KAPITOLA 8 – MEZINÁRODNÍ SROVNÁNÍ

1. Důležitost komparace

Mezinárodní srovnání je vždy prospěšné, neboť umožňuje získat určitou globální představu o dané problematice a současně porovnat jednotlivé přístupy a zhodnotit tak i vlastní právní úpravu. Studium jednotlivých zahraničních koncepcí lze rovněž získat inspiraci pro případné změny, není vyloučeno ani přímé převzetí postupů již osvědčených zahraniční praxí (tzv. „best practices“). Výhodou je především již prověřený, tedy funkční systém, praktické zkušenosti i existence dostupných výsledků o efektivnosti. Další předností komparace je bezpochyby i možnost vyvarovat se určitých „nešťastných“ kroků a poučit se z případných negativních zkušeností ostatních zemí.

Rozbor mezinárodní problematiky dokazuje, jak hodnotné je mezinárodní srovnání, a může být i v oblasti zdaňování nemovitostí. Na základě komparace lze následně provést i objektivnější hodnocení současné situace, přičemž výsledky takové analýzy mohou přispět k lepšímu porozumění aktuálních problémů. Často teprve díky srovnání lze plně ocenit klady systému a naopak, objevit a kritizovat jeho případná negativa.

Mezinárodní srovnání a analýzy jsou tak příležitostí k sebereflexi a měly by být vždy součástí každého návrhu daňové politiky, protože v něm hrají nezastupitelnou roli. Otevírají cesty ke změnám, s možností vzít si příklad z daňových postupů, jež jsou efektivnější, a zároveň dávají příležitost pochopit i důvody, proč jednotlivé systémy fungují lépe. Přitom základem efektivity a správného fungování daňového systému často bývá „pouhá“ jednoduchost.

Současně je ovšem nutné mít na paměti, že nelze zcela převzít určité zahraniční postupy a právní úpravy bez zohlednění vlastní specifické situace. Při aplikaci v zahraničí fungujících metod je tedy vždy nutné přizpůsobit model konkrétním podmínkám vlastního státu, zejména s ohledem na stávající systém a soustavu daní, formu státního zřízení nebo také s ohledem na předpokládané dopady v oblasti nákladů a časové náročnosti (tedy především zohlednění finančních výdajů a personálních záležitostí).

Zdaňování nemovitostí, jak jsme si již ukázali, není novým institutem, a to ani v rámci daňové soustavy České republiky, ale také ani v řadě jiných zemí po celém světě. Se zdaňováním

nemovitostí se setkáváme ve většině evropských i mimoevropských států. Bylo by tedy zajímavé jejich úpravu a postavení daní z nemovitostí srovnat.

Jelikož je Česká republika součástí evropského kontinentu a Evropské unie (dále jen „EU“), bude proto největší pozornost zaměřena na všeobecné srovnání zdaňování nemovitostí v Evropě, dále nástin úprav v některých vybraných členských státech EU a konečně také širší komparaci, konkrétně složitosti daňové soustavy. Z důvodu odlišné právní kultury bude pro zajímavost naznačena i situace ve Spojených státech amerických.

2. Srovnání zdaňování nemovitostí ve vybraných evropských zemích

2.1 Všeobecné srovnání zdaňování nemovitostí

Jak vyplývá z přílohy č. 4, i z materiálu EU „Inventory of Taxes“¹⁰⁰, **předmětem zdanění nemovitostí** jsou ve většině evropských zemí jak pozemky, tak stavby. Existují ovšem i výjimky - například v Estonsku existuje jen daň z pozemku, ve Švédsku jsou zase předmětem zdanění pouze stavby. Na Slovensku je v rámci zdanění nemovitostí samostatně upravena jak daň z pozemků, tak daň ze staveb, tak daň z bytů. V některých zemích navíc v rámci daně z nemovitostí není předmětem zdanění pouze jen vlastnictví půdy či stavby, ale například i právo na požívání plodů.

Též otázka **určení poplatníka** daně z nemovitostí není ve všech zemích řešena stejně. „Zvláštní způsob stanovení osoby poplatníka používá např. řecká úprava: subjektem daně není osoba, jejíž nemovitý majetek nepřesahuje 243 600 Eur, pro manžele platí dvojnásobná hodnota. Na druhé straně se poplatníkem stává kdokoliv, koho správce daně vyzve k předložení dokumentů k nemovitostem.“¹⁰¹ V Dánsku je zajímavá úprava, která zvýhodňuje poplatníky seniory a stanoví pro ně nižší daňovou povinnost.

Pro ocenění majetku, a de facto tedy **stanovení základu** pro výpočet výše daňové povinnosti, se běžně používá tržní hodnota (např. v Dánsku a ve Velké Británii). Často se používá i katastrální hodnota jako úředně stanovená cena, a to například v Itálii či Španělsku. V některých zemích, jako v Německu, Belgii či Nizozemí, se používá kombinace více metod.

¹⁰⁰ Materiál je dostupný na internetových stránkách:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf

¹⁰¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 42

Kapitálová hodnota se odvozuje od tržních cen, ve Švédsku se tržní ceny upravují koeficienty. Jiným typem je i tzv. roční hodnota, která představuje čistý roční výnos po odečtení nákladů na opravy a údržbu. Celkový přehled je též součástí přílohy.

Zajímavé je **určení sazeb** u daní ze staveb, kde jsou velmi často zohledňovány i specifické aspekty. Například v Německu je sazba stanovena rozdílně podle toho, zda se jedná o dům jednogenerační či dvougenerační. V Makedonii je podpora bydlení zdůrazněna tím, že „majitelům obytných budov a bytů, kteří v nich bydlí se svými rodinami, je výsledná daňová povinnost zkrácena na polovinu.“¹⁰²

Důležitý institut zakotvený v právním řádu většiny evropských států představuje i možnost podat **odvolání** proti rozhodnutí správce daně. „Poplatníci mají možnost podat odvolání proti vyměřené dani. Existují odvolací výbory na úrovni daňových úřadů, obcí nebo států. Například v Dánsku se může poplatník odvolat k oceňovacímu výboru, následně k dohlížecímu výboru a případně až k národnímu daňovému tribunálu. Poplatek za toto odvolání činí 600 DKK, který je daňovému subjektu vrácen v případě souhlasu se stížností. Poplatek za odvolání a jeho zpětné vrácení je uplatněno ve většině států.“¹⁰³

Co se týká **osvobození** od daně z nemovitostí v jednotlivých evropských státech, je zhruba obdobného rozsahu jako osvobození v České republice. Přesto lze nalézt i zajímavé a inspirativní příklady ze zahraničních úprav. Jako první by nás mělo zajímat osvobození zemědělských pozemků, které bude realizovatelné i v České republice jako důsledek novely zavedené zákonem o stabilizaci. Z mezinárodního srovnání vyplývá, že osvobození zemědělských pozemků je samozřejmostí ve Velké Británii, Irsku, Finsku, či Řecku. Řecká úprava osvobození je navíc zajímavá tím, jak nepřímo podporuje i turistický ruch tím, že 50% plochy patřící hotelovému podniku a sloužící turistickým účelům je od daně osvobozeno. Plně osvobozeny jsou i nemovitosti s významnou archeologickou hodnotou.¹⁰⁴ Osvobození vyplývá často přímo ze zákona, v Dánsku či Bělorusku má toto rozhodnutí ve své kompetenci obecní zastupitelstvo.

¹⁰² Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 73

¹⁰³ Holmes A.: *Přehled úpravy v zahraničí*, Ministerstvo financí, Praha, 2005, str. 4

¹⁰⁴ *Inventory of Taxes, European Communities, Luxembourg, 2000, str. 164*

Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf

Rysem shodným pro většinu států Evropy je **rozpočtové určení příjmů** z daní z nemovitostí do místních rozpočtů. Z šestnácti vybraných zemí EU¹⁰⁵ má devět z nich příjmy z daní z nemovitostí napojeny na místní rozpočty. V dalších čtyřech státech je aplikována kombinace místních a státních rozpočtů, pouze ve třech státech plynou příjmy z těchto daní čistě jen do státního rozpočtu.¹⁰⁶ „Místní zdanění nemovitostí je opodstatněné z důvodů jednodušší možnosti kontroly z úrovně obcí a zabránění daňovým únikům.“¹⁰⁷ Daň z nemovitostí je specifickou daní i vzhledem ke skutečnosti, že nemovitosti jsou nepřemístitelné a tedy i lépe evidovatelné. Navíc, každá nemovitost je vázaná na určité území, které tak může korespondovat i s těmi nejmenšími územními jednotkami - většinou právě obcemi, které by měly mít bezpochyby nejlepší přehled, znalosti a prostředky k tomu, aby řádně zajistily veškeré potřebné činnosti v souvislosti se zdaňováním nemovitostí. Podobně je tomu například ve Švýcarské konfederaci, kde se právní úprava zdanění nemovitého majetku liší s ohledem na zájmy a potřeby jednotlivých kantonů - některé kantony tak daň z nemovitostí vůbec nezavedly.

Shodným prvkem v oblasti daně z nemovitostí je tedy ve většině evropských států skutečnost, že příjmy z daní z nemovitostí jsou spojeny s místními rozpočty. Poměrně velké rozdíly však vznikají v otázce **podílu** těchto příjmů na celkových obecních příjmech. „Nejvyšší podíl na obecních příjmech činí daň z nemovitostí v anglosaských zemích, ve Velké Británii téměř 100%.“¹⁰⁸ Po Velké Británii potom v žebříčku následuje Nizozemí, Itálie a Francie. „V České republice se tento podíl pohybuje ve větších městech okolo 2-3%, na vesnicích je vyšší a dosahuje až 7%.“¹⁰⁹

Již zmíněné specifické spojení daní z nemovitostí s obcemi je důvodem široké **obecní pravomoci**, která však bývá často propojená s centrální úrovní. Toto lze vidět například ve Španělsku, kde mají obce možnost, v rámci určitého intervalu, odlišně stanovit sazby daně z nemovitostí, nicméně mantinely jsou stanoveny přímo v zákoně tak, aby se nejednalo o nekontrolované a svévolné rozhodování obcí. V Bělorusku má místní správa široká oprávnění týkající se nejen zvyšování či snižování sazeb daní, ale může například i měnit termíny splatnosti daně.

¹⁰⁵ Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie, ČR

¹⁰⁶ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 26

¹⁰⁷ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 26

¹⁰⁸ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 28

¹⁰⁹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, Praha, 2005, str. 28

Konečně rysem, jež je společný většině zemí, je **neoblíbenost daně z nemovitostí**. „Daně z nemovitostí jsou obecně u veřejnosti poměrně neoblíbené, což vyplývá i z toho, že vlastnictví nemovitostí nemusí nutně nést příjem, ze kterého by se daň dala odečíst. Zkušenosti ukazují, že změny ve zdaňování nemovitostí jsou velice citlivou záležitostí ve všech státech.“¹¹⁰

Jak bylo naznačeno, přes mnoho společných rysů v rámci zdaňování nemovitostí mezi Českou republikou a ostatními evropskými zeměmi nacházíme i propastné **rozdíly**. Tyto hlavní rozdíly můžeme na závěr shrnout. Hlavní lze spatřovat především v základu daně, jak upozorňuje Radvan ve své publikaci: „Základ daně ad valorem je v Evropě již běžný a vytlačuje jednotkovou daň. Dále, v České republice je platební výměr stanoven na poplatníka, v Evropě většinou na nemovitost. Dále, odhady nemovitostí v Evropě jsou obvykle zpracovány počítačově s vyloučením znalců a odhadců. Navíc, ohodnocení nemovitostí pro účely daně z nemovitostí slouží ve většině zemí i pro účely transferových daní. V neposlední řadě zaplacená daň z nemovitostí je v některých evropských státech daňově uznatelným výdajem.“¹¹¹

Toto je jen stručný výčet některých rozdílů, ale může přispět i k lepšimu pochopení základních nedostatků v rámci zdaňování nemovitostí v České republice. Jak již bylo uvedeno, je navíc nutné mít na paměti i specifika jednotlivých zemí. Například naše obce mají ve srovnání s jinými evropskými státy menší stupeň autonomie, některé instituty jsou u nás zakotveny ještě jako důsledky transformace na přelomu 90. let apod.

2.2. Právní úprava zdaňování nemovitostí ve vybraných státech Evropské unie

Tato podkapitola se blíže zaměří na Slovenskou republiku, která měla dříve stejnou, sjednocenou úpravu zdanění nemovitostí v rámci Československa, a proto se domnívám, že by bylo zajímavé blíže analyzovat nový samostatný přístup SR. Na druhou stranu bude pozornost zaměřena i na stát, kde byly podmínky po celou dobu jiné, a sice Francii. Zmíněno bude také Nizozemsko a Finsko, jelikož jejich úpravu považuji za zajímavou a inspirativní.

Cením si, že se sousední **Slovensko** rozhodlo realizovat komplexní změny, včetně oblasti zdaňování nemovitostí, což je úkol dozajista nelehký. Podle mého názoru by slovenský

¹¹⁰ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí 2006, Ministerstvo financí, Praha, 2006, str. 1*

¹¹¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 97*

system mohl sloužit i jako inspirace pro Českou republiku. Vývoj zdaňování nemovitostí na Slovensku je zajímavý z toho důvodu, že od roku 2005 je daň z nemovitostí součástí místních daní. I v České republice zazněly hlasy pro tento systém.

Nutno ovšem dodat, že Slovensko v posledních letech prošlo v oblasti daní radikálními změnami (zejména z pohledu České republiky, která raději vyčkávala a teprve v současné době zahajuje kroky k různějším změnám). Především byla na Slovensku od 1. ledna 2004 zavedena rovná daň ve výši 19%. Tato sazba se týká daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Podle dostupných údajů byla změna sazby u daně z příjmů fyzických osob přínosem pro všechny příjmové skupiny obyvatelstva. I nižší sazba u daně z příjmů právnických osob se na Slovensku projevila pozitivně, a to především „v přílivu zahraničních investic a vytvořením nových pracovních míst.“¹¹² U daně z přidané hodnoty znamenalo zavedení rovné daně v průměru zvýšení cen zboží a služeb, ale zároveň došlo k růstu reálných mezd. Jak ukazují výsledky analýzy z roku 2005, „rok 2004 byl pro Slovensko podle vykázaných makroekonomických údajů úspěšný. Podařilo se snížit nezaměstnanost, reálná mzda se zvýšila a hrubý domácí produkt vzrostl o 10 % oproti roku 2003.“¹¹³ Na druhou stranu od zavedení rovné daně uplynuly teprve tři roky, chybí zde delší zkušenost a více statistických údajů pro zcela objektivní analýzu.

I v otázce tzv. trojdaně Slovensko v porovnání s Českou republikou postoupilo dále, neboť dědickou a darovací daň zrušilo s účinností od 1. ledna 2004 a daň z převodu a přechodu nemovitostí od 1. ledna 2005.

Také oblast daně z nemovitostí prošla značnými změnami. Nově je na Slovensku problematika daně z nemovitostí (nehnutelnosti) „upravená v zákone č. 582/2004 Z.z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.“¹¹⁴ Slovenský zákon rozlišuje daň z pozemků, daň ze staveb a daň z bytů. V České republice je daň z bytů a samostatných nebytových prostor součástí daně ze staveb (ovšem někteří autoři odborné literatury, s ohledem na specifika každé oblasti, člení pro potřeby své práce daň z nemovitostí také obdobně na tři druhy). „Na rozdíl od České republiky spravují daň z nemovitostí obce. Sazby daně i rozsah osvobození od daně z nemovitostí může obec snížit

¹¹² Gola P.: *Rovná daň: Slovenská praxe, 2005*. Dostupné na: www.mesec.cz/clanky/rovna-dan-slovenska-praxe/

¹¹³ Gola P.: *Rovná daň: Slovenská praxe, 2005*. Dostupné na: www.mesec.cz/clanky/rovna-dan-slovenska-praxe/

¹¹⁴ *Internetové stránky Finance: „Dane – daň z nehnuteľností“*. Dostupné na: <http://www.finance.sk/danovnictvo/prehľad/nehnutelnost/>

nebo zvýšit s přihlédnutím k místním poměrům v obci.“¹¹⁵ Právě samostatná správa daně z nemovitostí obcemi je v ČR důležitým diskusním tématem a stále častějším požadavkem obcí, jak již bylo naznačeno v předchozích kapitolách.

Francie, která se naopak vyvíjela zcela odlišným způsobem, může být příkladem dlouhodobého konstantního systému zdaňování nemovitostí. Právní základ tvoří zákoník Code Général des Impôts, který pochází již z roku 1948.

Přestože se systém zdaňování nemovitostí ve Francii může na první pohled zdát komplikovaný, považuji ho za velmi zajímavý. Zdaňování nemovitostí se dotýkají dvě hlavní daně, které jsou v platnosti od roku 1974: „La taxe d'habitation“, kterou lze přeložit jako daň z obydlí a „La taxe foncière“ s doslovným překladem „velkostatkářská daň“. Ta se dále dělí na daň ze staveb a daň z nezastavěných pozemků. Zdaňování nemovitostí se ovšem dotýkají i následující daně: „La taxe sur les logement vacants“, tedy daň z neobsazených bytů, „La taxe sur les bureaux“, daň z kanceláří a konečně „L'impôt de solidarité sur la fortune“ neboli daň solidarity.

Daň z obydlí doléhá na všechny osoby, které vlastní, mají v nájmu, či jiným způsobem disponují (a to i bezplatně) s obydlím pro účely soukromého bydlení. Může se jednat o stavbu sloužící jako trvalé bydliště, ale i jako druhé bydliště. Daň ze staveb se vztahuje jak na domy, tak na byty a zároveň i na související stavby, jako jsou garáže či sklepy. Základem daně je nájemní katastrální hodnota, která zhruba odpovídá ročnímu nájmu dané jednotky. Sazba daně je stanovena každý rok místní samosprávou. Výsledná suma je snížena, pokud se jedná o stavbu sloužící jako trvalé bydliště, osvobozeny jsou studentské koleje a dále existují i fakultativní osvobození pro sociálně slabší obyvatelé, seniory, vdovy a vdovce. Příjemcem daně jsou obce, ale jelikož správu daně zajišťuje ústřední úřad „Direction Générale de la Comptabilité Publique, 8% výnosu je odváděno jako poplatek tomuto úřadu. Daň musí být zaplácena do konce listopadu, ale lze si zvolit i měsíční splátky.

Velkostatkářská daň ze staveb se týká budov (jak pro soukromé, tak pro obchodní, průmyslové a podnikatelské účely), skladů, parkovišť a jiných konstrukcí pevně spojených se zemí. Základem daně je nájemní hodnota z roku 1970, která je každoročně násobena

¹¹⁵ Holmes A.: *Přehled úpravy v zahraničí, Ministerstvo financí, Praha, 2005, str. 5*

koeficientem. Sazbu stanoví obce spolu s regionálními úřady. Existuje řada osvobození, jak dočasného charakteru - např. dvouleté osvobození pro nové stavby, desetileté pro stavby financované z úvěrů od státu, či patnáctileté pro stavby sociálního bydlení - tak trvalých. Trvale osvobozeny jsou například stavby ve vlastnictví státu, nemocnice, zemědělské stavby, či stavby sloužící náboženským účelům. V této souvislosti lze zmínit zajímavou francouzskou judikaturu, která se tímto tématem zabývala. Francouzská Státní rada „Le Conseil d'Etat“ dne 23. června 2000 potvrdila předcházející rozhodnutí odvolacího soudu v Lyonu, který rozhodl o nároku na osvobození od daně ze staveb pro místní náboženské sdružení Svědků Jehovových. Státní rada konstatovala, že sekta Svědků Jehovových v budovách, které vlastní, vykonává pouze náboženskou činnost a že nelze odepřít nárok na osvobození od daně z důvodů narušování veřejného pořádku touto církví, tak jak bylo dovozeno soudem prvního stupně.¹¹⁶

Pro úplnost by bylo vhodné zmínit, že daň z obydlí a velkostatkářská daň ze staveb se navzájem nevylučují.

Základem daně velkostatkářská z nezastavěných pozemků je opět hodnota, s tím, že obce mohou základ zvýšit pro pozemky určené k výstavbě. Sazba je každoročně stanovena místní samosprávou a nesmí přesáhnout maximální hodnotu, která je stanovena zákonem. Dočasné osvobození od daně se týká určitých druhů pozemků, jako jsou například lesy a také pole obdělávané mladými zemědělci.

Daň z neobsazených bytů, poprvé aplikovaná v roce 1999, každoročně zatěžuje vlastníky bytů, které jsou nejméně dva roky neobydlené. Daň je aplikována pouze v některých specifických oblastech, jako je Paříž, Lyon, Bordeaux, Nice a další, a to z důvodů velké poptávky po tamějších bytových jednotkách. Pro zajímavost bylo v roce 2004 takto postiženo 118 693¹¹⁷ bytových jednotek. Zajímavé je také to, že tato daň je určena ve prospěch Národní agentury pro zlepšení bydlení „L'Agence nationale de l'habitat.“¹¹⁸

¹¹⁶ *Le Conseil d'Etat: Décisions 2000, N° 215109 - Séance du 31 mai 2000, lecture du 23 juin 2000. Dostupné na: http://www.conseil-etat.fr/ce/jurispd/index_ac_ld0020.shtml*

¹¹⁷ *Taxe sur les logements vacants, Wikipedia. Dostupné na: http://fr.wikipedia.org/wiki/Taxe_sur_les_logements_vacants*

¹¹⁸ Více informací na internetové adrese www.anah.fr

Zdaňování nemovitostí se dotýká i tzv. daň z kanceláří. Poplatníkem je ve většině případů podnikatel, který je vlastníkem prostor, jež se využívají pro podnikatelské a obchodní účely, jako jsou kanceláře, obchody či sklady. Od daně jsou osvobozeny kanceláře, jejichž výměra je menší než 100 m², obchody menší než 2500 m², a sklady s plochou menší než 5000 m². Daň se vypočítá vynásobením plochy tarifem, který je stanoven rozdílně podle funkce daných prostor. Tato daň se ovšem aplikuje pouze v regionu „Ile de France“, tedy v Paříži a okolí.

Konečně nemovitostí se dotýká i daň solidarity, která postihuje majetek přesahující hodnotu 760 000 Eur. Pod termín majetek jsou zařazeny i nemovitosti, a proto jsou stanoveny i specifické metody ocenění pro účely tohoto typu zdanění – jedná se o ohodnocení pomocí srovnávací metody, podle kalkulace zisku, který by byl dosažen v případě prodeje nemovitostí, a konečně podle metody předešlé ceny.

Zajímavé je také zdaňování nemovitostí, a především pak správa daně z nemovitostí v **Nizozemsku**. Daň z nemovitostí postihuje vlastnictví a užívání nemovitostí, které se nacházejí na území Nizozemska. Nemovitosti pro tyto účely zahrnují pozemky, stavby a ložiska nerostů. Důležité je, že v některých případech je i několik samostatných objektů pro účely zdaňování považováno za jeden předmět zdanění – například dům se zahradou a garáží, pokud jsou využívány společně.

Nizozemská daň z nemovitostí je též daní v rukou samosprávy – daň je vybírána samosprávným územním celkem, ve kterém se nemovitost nachází, a příjem z této daně je plně příjmem samosprávy. Nicméně k tomu, aby mohl samosprávný územní celek daň z nemovitostí vybírat, musí vydat místní daňový zákon, který musí být v souladu s centrálním státním zákonem a také musí být odsouhlasen státní mocí. V opačném případě daň nemůže být vybírána.

Poplatníkem daně mohou být uživatel a vlastník nemovitosti. Pro určení uživatele je podstatné především určení, kdo je hlavním uživatelem v případě více osob. Tak například „hlavním uživatelem školní budovy, která je také využívána během večerů sportovními kluby či spolky, bude škola sama. Škola tedy bude poplatníkem pro účely daně z nemovitostí.“¹¹⁹

¹¹⁹ *Ernst&Young: Property taxes in the Netherlands, Appendix 4, PHARE, Project management unit Ministry of Finance of the Czech Republic, Praha, 1997, str. 5*

Pro určení osoby vlastníka jsou na roveň vlastnickému právu postavena i taková práva, jako například právo dlouhodobého nájmu či požívací právo.

Do roku 1995 se využívala jako základ daně výměra, v dnešní době je základem daně tržní hodnota nemovitostí, kterou zjišťuje samosprávný celek a která má platnost pět let. Při oceňování se využívá metod ceny prodeje nemovitostí s kombinací s náklady na pořízení nemovitosti. Sazba daně je stanovena samosprávou a v praxi vychází z potřeb místního rozpočtu. Tato úprava by mohla být inspirací pro ČR, a to i z toho důvodu, že výměra byla v nizozemské praxi též používána.

Osvobození od daně z nemovitostí se dělí na povinné, které je stanoveno centrálním státním zákonem, jako například osvobození pro zemědělské pozemky, lesy či kostely. Samospráva ale může povolit i další dodatečné fakultativní osvobození – například pro veřejné parky a hřbitovy.

Pro Českou republiku by podle mého názoru měla být inspirativní následující nizozemská úprava: daň z nemovitostí je ukládána pomocí daňového výměru, který je místním orgánem vypracován a následně pak zaslán přímo daňovému poplatníku. Poplatník tak nemá žádné ohlašovací povinnosti, kromě povinnosti registrovat se v územním samosprávném celku jako obyvatel a povinnosti daň ve lhůtě zaplatit. Daň z nemovitostí může být placena ve splátkách, podmínky placení jsou stanoveny každým územním samosprávným celkem samostatně. V některých oblastech lze daň platit dokonce ve dvanácti splátkách. Poplatník má právo se proti výměru odvolat do šesti týdnů.

Finsko je naopak charakteristické zvláštní úpravou sazeb daně z nemovitostí, kterou určuje daňový zákon z roku 1992. Poplatníkem je osoba, která vlastní nemovitost k 1. lednu kalendářního roku, a základem daně je hodnota nemovitosti. Příjem z daně plyne do místních rozpočtů a místní úřady pravidelně jednou za rok stanoví sazby daně z nemovitostí. Tyto sazby musí být minimálně dvě – první sazba se týká obecné sazby daně z nemovitostí a smí se pohybovat mezi 0,2% a 2%, druhá sazba se aplikuje na stavby užívané primárně jako trvalé bydliště a může kolísat mezi 0,1% a 0,5%. Samospráva může dále rozhodnout, že sazba aplikující se na stavby užívané jako druhé bydliště (tedy letní byty, chaty a chalupy) smí být maximálně o 0,6% vyšší než sazba aplikovaná na trvalé bydliště. Samospráva může dále

odchylně upravit sazby týkající se elektráren s tím, že taková sazba nesmí přesáhnout 1,4%, s výjimkou atomových elektráren, kde je maximální sazba stanovena na 2,2%.

Osvobození od daně z nemovitostí se týká zemědělských pozemků, lesů, veřejných prostranství, ulic, hřbitovů, diplomatických nemovitostí a od daně z nemovitostí jsou osvobozeny i nemovitosti ve vlastnictví samosprávných obcí.

2.3 Analýza složitosti daňové soustavy v členských zemích Evropské unie

Je nutné si uvědomit, že srovnání zdaňování nemovitostí je pouze jednou z výsečí všech možných srovnání a ke komplexní komparaci a pochopení zahraničních daňových systémů je nutné zhodnotit i celkovou situaci. Z tohoto pohledu je pak velmi důležitá i analýza celkové složitosti daní v zemích EU, především z pohledu administrativní složitosti daní a celkového počtu daní v jednotlivých zemích.

Jak se ukazuje, výše zdanění není za určitých předpokladů až tak významným faktorem. To dokazují skandinávské země, které jsou lákavým cílem mnoha zahraničních investorů, a to i přesto, že úroveň zdanění je zde velmi vysoká. Důvodem tohoto jevu je především legislativní vyspělost a relativně jednoduchá administrativa těchto zemí.

„Do indexu složitosti daňové soustavy jednotlivých členských zemí EU se podle Světové banky promítl zejména: celkový počet vybíraných daní, časová náročnost, počet výjimek a rozdílných přístupů a rozsáhlost právních norem. Index nezohledňuje celkové daňové zatížení, a proto se v první patnáctce umístily státy jako Švédsko, Dánsko, Finsko, Belgie, Francie a Německo, tedy země s nejvyšší daňovou zátěží. Zohledníme-li celkovou daňovou zátěž a jednoduchost, umístí se na prvních dvou místech Estonsko a Irsko.“¹²⁰

Právě Estonsko je v poslední době z pohledu daňové soustavy velmi zajímavé - kombinace jednoduchého, transparentního daňového systému, spolu s nízkým daňovým zatížením, stabilním kurzem domácí měny a legislativní kvalitou přispívá k vnímání Estonska jako země s profesionálním a efektivním daňovým systémem. To vytváří pro Estonsko konkurenční výhodu nejen v rámci nových členských zemí EU. Stává se tak i cílem mnoha zahraničních investorů, a tím přispívá k rozvoji svého potenciálu.

¹²⁰ Gola P.: *Složitost daní v EU, Lobby, 5/2006, str. 7*

Naopak ztělesněním komplikovaného daňového systému se ukázalo být Nizozemsko, a to z důvodů velmi vysokého počtu rozličných daní s mnoha výjimkami, poměrně značné nepřehlednosti a celkové složitosti daňového systému.

„Česko se podle hodnocení Světové banky umístilo na slušném 17. místě a až za námi skončilo Rakousko či Velká Británie.“¹²¹ Osobně se domnívám, že tuto pozici České republiky lze interpretovat spíše jako horší evropský průměr. Bezpochyby zde existuje velký prostor pro zlepšení, na což poukazuje například i Sdružení korektního podnikání.¹²² Toto sdružení upořádalo v roce 2006 tiskovou konferenci na téma „Etika podnikání a daně“, v rámci které zaznělo mnoho zajímavých názorů například k otázce daňové politiky České republiky: „Hlavním cílem daňové politiky musí být maximalizace ekonomického růstu, nikoliv maximalizace daňových příjmů státu. Daňová politika má vést k administrativnímu zjednodušení, ke zprůhlednění daňového systému, k odbourání výjimek.“¹²³

Podle mého názoru právě jednoduchost právních předpisů, pravidel i formulářů daňových příznání jsou atributy, které našemu daňovému systému citelně chybí, tak jak ukázala i kapitola týkající se správy daní v ČR. Také časté změny v právních předpisech vyvolávají nepřehlednost a měly by být eliminovány. Nehledě na skutečnost, že „otevírání prostoru pro více možností výkladu daňového právního předpisu vytváří podmínky pro jeho obcházení.“¹²⁴

Tento problém zajímavě a s nadsázkou vystihuje Vořechovský: „Jednoduchá daňová struktura je výhodná pro stát, nikoli však pro jednotlivce či podnikatele. Současné daňové úpravy v různých zemích nejsou složité pro nic za nic, ale jsou výsledkem snah zejména podnikatelů o co největší „prales“ v daňových zákonech, který jim umožňuje efektivně se vyhýbat placení nejrůznějších daní.“¹²⁵

¹²¹ Gola P.: *Složitost daní v EU, Lobby, 5/2006, str. 7*

¹²² Více informací na www.korektnipodnikani.cz

¹²³ Sobotka V.: *Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>*

¹²⁴ Liška Z.: *Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>*

¹²⁵ Vořechovský D.: „Slovensko kupředu pravá“, 2004. Dostupné na internetové stránce: <http://libinst.cz/komentare.php?id=36&highlight=slovensko>

3. Zdaňování nemovitostí ve Spojených státech amerických

Zcela jiný systém představují Spojené státy americké (dále jen „USA“). Daňový systém USA je zajímavý již tím, že se jedná o federaci se třemi úrovněmi vlády, tedy centrální a federální vládou a dále vládami padesáti států USA. Na výkonu politiky se rovněž podílejí místní správní orgány. Z tohoto hlediska zde existuje velká rozmanitost v rysech zdaňování nemovitostí.

Právo zdaňovat nemovitosti má zmíněných padesát států, které ovšem administrativu spojenou s daněmi velmi často přenechávají místním orgánům. Současně je však nutné uvést, že jednotlivé státy na místní orgány dohlížejí a poskytují jim při výběru a celkové správě daně z nemovitostí i určitou asistenci. Tak tomu není pouze ve státech Delaware a Hawaii, kde místní úřady nepodléhají státnímu doзору. Příjmy z daní tak teoreticky plynou jak státům, tak místním orgánům, v praxi ale naprostou většinu zdrojů získávají právě místní rozpočty.

Spojené státy americké jsou specifické i svou rozlohou, pro oblast zdaňování nemovitostí je potom zajímavé, že se „v USA nachází přes 100 milionů zdanitelných nemovitostí.“¹²⁶ Každoroční daně z pozemků a staveb mají, stejně jako v evropských zemích, dlouholetou tradici a představují významný zdroj veřejných příjmů. Podíl této daně na obecních příjmech činí „v USA cca 75%.“¹²⁷ Příjem z daně z nemovitostí se používá na financování veřejných služeb, jako jsou veřejné školy, policie, sanitace.

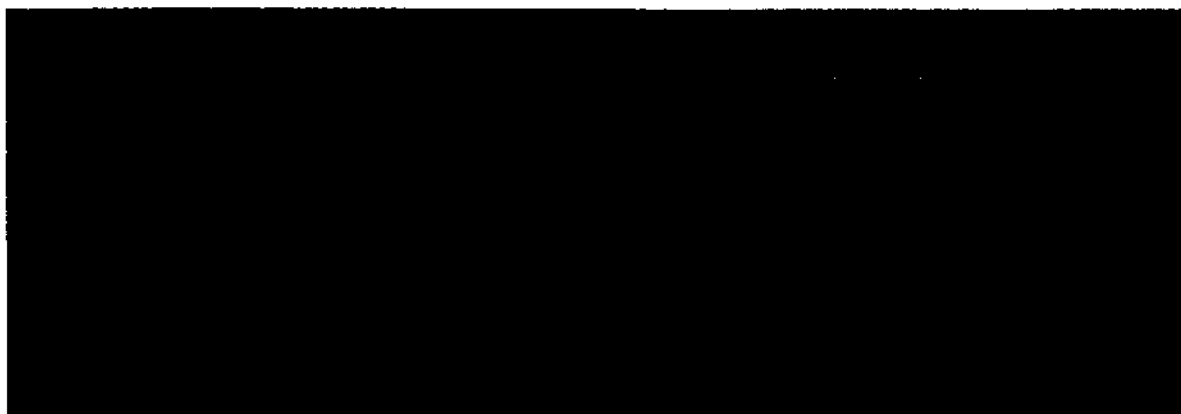
Zajímavé je, že vztah americké veřejnosti k dani z nemovitostí je stejně jako v evropských zemích negativní. Výsledky veřejných průzkumů ukazují, že tyto daně patří k nejméně oblíbeným, jak zobrazuje i následující graf č. 8. Je to dáno jednak tím, že daně z nemovitostí jsou v USA velmi vysoké, ale terčem kritiky je právě také financování státních škol z prostředků daně z nemovitostí, nespravedlnost v oceňování či nepřehlednost daňových zákonů.

¹²⁶ *Almy R.: Country Report – Property taxation in the USA, 2000, str. 1*

¹²⁷ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, Praha, 2005, str. 27*

Graf č. 8 – Průzkum veřejného mínění v USA týkající se daně z nemovitosti

Kterou daň považujete za nejméně spravedlivou?



Framen: Tax Foundation, Annual Survey of U.S. Attitudes on Tax and Wealth, 2005

Co se týká základu daně, uplatňuje se tržní princip. Oceňování majetku je specifickou, odbornou záležitostí a oceňovatelé používají tři základní důkazy tržní hodnoty: cenu prodeje srovnatelné nemovitosti, příjem z pronájmu a náklady na výstavbu. V některých státech, například v Kalifornii, je ovšem rozhodující hodnota nemovitosti v době koupě nebo výstavby. Existují i výjimky, například pro zemědělské či lesní plochy, kde zdanění operuje na bázi hospodářské kapacity, tedy užitkové hodnoty. Nejvíce se ovšem faktory kombinují. Nutné je také pravidelné přehodnocení, interval je mezi jedním a čtyřmi roky.

Sazby daně mohou určovat místní orgány, nicméně zákon většinou stanovuje horní limit. V některých případech je v zákonech stanovena i minimální sazba daně. Některé státy také předepisují hranice možného zvýšení daně.

Americká organizace „The Tax Foundation“, která byla založena v roce 1937 a za cíl si klade poskytovat informace v oblasti daní, vypracovala studii týkající se zdaňování nemovitostí a analyzovala jednotlivé státy z pohledu výše daňového zatížení nemovitostí. Velmi zajímavá je výsledná statistika, která zobrazuje deset států s nejvyšším a deset států s nejnižším zatížením daní z nemovitostí.

Tabulka č. 4 – Státy USA a výše daňového zatížení daní z nemovitostí

Státy s nejvyšší daní z nemovitostí

Stát	Průměrná daň z nemovitostí
1. New Jersey	\$ 5,352
2. New Hampshire	3,920
3. Connecticut	3,865
4. New York	3,076
5. Rhode Island	3,071
6. Massachusetts	2,974
7. Illinois	2,904
8. Vermont	2,835
9. Wisconsin	2,777
10. California	2,278

Státy s nejnižší daní z nemovitostí

Stát	Průměrná daň z nemovitostí
1. Louisiana	\$ 175
2. Alabama	302
3. West Virginia	389
4. Mississippi	416
5. Arkansas	459
6. Oklahoma	635
7. South Carolina	642
8. Kentucky	693
9. New Mexico	707
10. Wyoming	737

Pramen: Internetové stránky US NEWS¹²⁸

Přirozeně vyvstává otázka, proč jsou takové rozdíly v těchto dvou skupinách zemí. V tomto případě nám pomůže návrat do historie USA tak, jak byla popsána v první kapitole. Bylo řečeno, že zdaňování nemovitostí v dřívějších severních koloniích bylo zcela přirozené. Oproti tomu na jihu, kde bohaté obyvatelstvo vlastnilo velké celky pozemků a jiných nemovitostí, byla snaha o co největší potření daně z nemovitostí. Je velmi zajímavé, že když na mapě identifikujeme jednotlivé státy vyjmenované v tabulce, zjistíme, že 9 z 10 států s nejnižším zdaněním se nachází na jihu a naopak 9 z 10 států v tabulce s nejvyšší zdaněním leží na severu.

V USA existuje i řada osvobození (především pro nemovitosti ve vlastnictví státu nebo nevýdělečných organizací) a daňových zvýhodnění, která jsou ku prospěchu především dlouhodobým vlastníkům rodinných domů, starším občanům a chudším obyvatelům. Právní úprava daně z nemovitostí v USA obsahuje také určité motivační prvky směřující k zachování historických budov a k jejich obnově. Obdobným způsobem je podporována i nová výstavba.

V rámci zdaňování nemovitostí v USA je specifická i správa daně. Uplatňuje se široká decentralizace, která souvisí s historickými kořeny USA a vychází z obecné nedůvěry v centralizaci. Nicméně tato decentralizace ale často způsobuje nesnáze v oblasti koordinace a státního dohledu. V některých státech je oblast správy daní navíc privatizována.

¹²⁸ Dostupné na internetové adrese: <http://www.usnews.com/usnews/biztech/articles/061228/28propertytax.htm>

Pokud jde o platbu, mnoho států dovoluje platby daně z nemovitostí ve splátkách a počet těchto splátek se pohybuje mezi dvěma až deseti. V souvislosti se zdaňováním nemovitostí se velmi často využívají i nejmodernější technologie, především integrované počítačové systémy zahrnující komplexní databáze, které jsou zpravidla napojené i na speciální zeměpisné informační systémy tak, aby byla umožněna práce s veškerými informacemi včetně možnosti oceňování majetku.

Zajímavostí v některých státech je pravomoc daná správci daně pro případy, kdy je poplatník po určitou, zákonem stanovenou dobu v prodlení s placením daně z nemovitosti. Zákon totiž správci daně umožňuje, kromě vyměření příslušných sankčních úroků a penále, i danou nemovitost prodat v aukci. „Tento systém zajišťuje, že je vždy vybráno kolem 95% všech daní z nemovitostí.“¹²⁹ Nicméně USA, podobně jako evropské státy, také znají institut odvolání. Většina států využívá nejméně dvoustupňový odvolací systém, některé pak mají i speciální daňové soudy.

¹²⁹ *Almy R: Country Report – Property taxation in the USA, 2000, str. 3*

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo provést analýzu zdaňování nemovitostí, což předpokládalo zmapovat současnou situaci v České republice včetně mezinárodního srovnání. Zdaňování nemovitostí patří v současnosti mezi relativně kontroverzní témata, navíc je velmi živou problematikou, a proto je jen velmi obtížné zachytit danou fázi vývoje. Přesto byly v této práci popsány a zhodnoceny klíčové aspekty současného stavu a posouzeny i možnosti pro další rozvoj.

Z práce vyplývá, že daň z nemovitostí se vyčleňuje z všeobecné daňové soustavy jako aktuální otázka, což mimo jiné souvisí i s očekávanými změnami. Vzhledem k charakteru této daně lze hovořit o samostatné kategorii „zdaňování nemovitostí“, která se vyznačuje svými vlastními specifiky i vlastní historií, a to i na mezinárodní úrovni. Mezinárodní srovnání s evropskými státy ukázalo, že - byť má naše právní úprava zdaňování nemovitostí některé shodné rysy s ostatními státy Evropy - je možné identifikovat klíčové rozdíly, které z oblasti daně z nemovitostí v České republice činí zcela ojedinělou a specifickou záležitost.

Na základě své analýzy se domnívám, že Česká republika má velký potenciál vyřešit otázku zdaňování nemovitostí ke všeobecnému prospěchu, i když volba řešení není jednoduchá. Je velmi obtížné jednoznačně určit, která varianta by byla nejlepším řešením. Přestože se na základě provedené analýzy přikláním ke zjednodušení daňové soustavy, a tedy ke zrušení daně z nemovitostí, navrhané řešení bude vždy věcí názoru. Otázku daně z nemovitostí bude dozajista nutné řešit v širších souvislostech a ne izolovaně, a to tak, aby výsledek byl vyvážený a co nejvíce vyhovoval všem zúčastněným stranám.

Jak bylo zmíněno v předchozích kapitolách, v České republice existuje mnoho požadavků na zlepšení našeho daňového systému. Přestože daně bývají těsně spjaty s vládou, jež je v dané chvíli u moci, domnívám se, že by se měl vytvořit stabilní daňový systém, který by byl funkční a trvalý bez ohledu na politické zaměření právě vládnoucí strany. Každá politická strana by měla mít zájem na růstu prosperity v České republice, čemuž lze vhodným nastavením daňové soustavy spolu s optimálním nasazením výše zdanění do značné míry pomoci, jak ukázaly i výsledky v rámci mezinárodního srovnání. Je otázkou, zda systém, který je zaváděn současnou reformou veřejných financí, bude schopen splnit zmíněné požadavky.

Právo by v oblasti daní mělo sehrát daleko významnější roli. Právní předpisy by neměly přispívat ke složitosti problematiky - jak je tomu podle mého názoru v současné době - ale měly by být efektivním nástrojem pro výběr daní. Právo by mělo sloužit nejen jako legislativní rámec daňového systému, ale především by mělo přispívat i k lepší orientaci poplatníka v balíčku daňových pravidel a povinností. Jak připomněl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, necht' je ctěna římskoprávní zásada, podle níž by měly být právní normy lidem k užítku, a nikoliv na překážku života.¹³⁰

Je zřejmé, že daň z nemovitostí představuje v České republice problematiku, jež bude muset být dříve či později řešena, neboť aktuální novela, která je důsledkem zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, podle mého názoru jádro problému daně z nemovitostí vůbec neřeší. Výhledově v podstatě nelze očekávat, že by se zachoval současný stav beze změn. Na druhou stranu též nelze očekávat dramatický nárůst příjmů z této daně, neboť všechny pokusy o její zvýšení za poslední roky se setkaly s neúspěchem a odporem. Lze snad jedině předpokládat prosazení přechodu na tržní princip. Ten by ale ve svém důsledku znamenal další náklady (na financování této změny), zvýšení naléhavosti řešení regulace nájemného a nutnost časového přizpůsobení (sžití se s novým předpisem a se změnami) spolu s další ztrátou důvěry poplatníků v efektivitu systému, což jistě není žádoucí.

Navíc, jak již bylo naznačeno, přechod na hodnotový princip automaticky nemusí znamenat zvýšení příjmů z daně z nemovitostí. Pokud z tohoto předpokladu budeme vycházet, vyvstává otázka, čeho se tedy má přechodem na hodnotový princip dosáhnout – jistě je jedním z důležitých cílů zavedení větší spravedlnosti ve výběru daní. Ovšem pokud by nastavení sazeb zůstalo tak nízké jako v současné situaci, je diskutabilní, zda by se tak náročný proces transformace skutečně vyplatil. Pokud je na druhou stranu předním cílem přechodu na hodnotový princip zvýšení příjmů z této daně, jistě lze očekávat značný odpor u poplatníků.

Přikláním se proto k názoru neměnit konstrukci daně, ale naopak daň z nemovitostí v České republice zcela zrušit, a to i přes dlouholetou tradici daně z pozemků a staveb, přes některé její výhody a převažující stanovisko v odborných kruzích na její zachování. Domnívám se, že pro zrušení této daně lze nalézt více argumentů a důvodů.

¹³⁰ Nejvyšší správní soud, rozhodnutí a stanoviska, rozsudek 2 Afs 28/2005-55. Dostupné na: <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6106>

Především, v rámci zjednodušení daňové soustavy se jeví vhodným snižovat počet rozličných daní, a tím i přispívat k jednoduchosti daňového systému. Dani z nemovitostí navíc již předchází zdanění příjmů a i z tohoto důvodu nelze současnou situaci považovat za přijatelnou. S výběrem daně jsou též spojeny neúměrné náklady na straně státu i poplatníků.

Přestože náklady na správu této daně nejsou tak vysoké, jak někdy bývá uváděno, konečný výnos podle mého názoru neodpovídá celkové nákladové náročnosti. Náklady na výběr a správu daně z nemovitostí totiž nezahrnují pouze přímé náklady na straně správce daně – jako je financování činnosti úřadů, úředníků, vedení a vyhotovování dokumentací a další – ale zahrnuje i náklady na straně samotných poplatníků, kteří musí vynaložit svůj čas, energii, náklady na právní asistenci, či případné daňové poradenství apod. Souvisejícími náklady jsou i výdaje na soudní spory, a to ze strany státu i poplatníků.

Při současné úpravě daně z nemovitostí můžeme poukázat na velké množství judikátů, které svědčí o náročnosti, nejasnosti, a tedy i zahlcování soudů těmito otázkami. Zákon obsahuje širokou škálu výjimek, které se stále rozšiřují a komplikují přehlednost právní úpravy, což také nepřispívá ke zjednodušení orientace poplatníka. Lze si tedy snadno představit další nárůst sporů v případě provedení dalších změn.

Hlavní obavu odpůrců zrušení daně z nemovitostí - a sice skutečnost, že obce přijdou o svůj pravidelný zdroj příjmů - jistě bude možné vyvrátit návrhem na kompenzaci této ztráty například poměrnou částkou z daní z příjmů, kterou by obcím poskytoval stát. Zrušením daně by stát ušetřil nemalé prostředky na její výběr a zvýšením ostatních daní by nedošlo k výpadkům daňových příjmů.

V neposlední řadě často zmiňovaný argument reciprocity - tedy využívání příjmů z daní z nemovitostí zpětně do ochrany majetku, zlepšení infrastruktury apod. - vychází spíše z teorie než z praxe. I tak je potom zejména na obcích, aby zdroje z náhradních příjmů, a to i přesto, že nepocházejí přímo z daně z nemovitostí, využily k potřebným investicím ve prospěch ochrany nemovitého majetku svých občanů.

Konečně skutečnost, že má daň z nemovitostí dlouhodobou tradici, jistě nemůže obstát jako zásadní argument. Naopak flexibilita a pružnost by měly být vlastnostmi každého moderního daňového systému.

Na úplný závěr lze shrnout, že rigorózní práce potvrdila hypotézu, že byt' je zdaňování nemovitostí společně většině evropských států, v České republice je oblastí, která je do značné míry zastaralá, není zatím řešena dostatečně komplexně a nevěnuje se jí potřebná pozornost. Navíc zdaňování je obtížné řešit racionálně, neboť se do něj promítají politické vlivy. Zároveň lze ovšem konstatovat, že v poslední době snaha o nalezení efektivních východisek začíná získávat větší prostor, což dokazuje jak vypracování již citovaného materiálu expertní skupiny Ministerstva financí České republiky „Zdanění příjmů a majetku v České republice“, tak zařazení daně z nemovitostí do reformy veřejných financí. Tento aktivní přístup je podle mého názoru správným krokem směrem k úspěšnému vyřešení otázky zdaňování nemovitostí v České republice.

SEZNAM LITERATURY

- Adamová K.: Dějiny veřejného práva ve střední Evropě, C.H. Beck, Praha, 2000
- Aliance of European Lawyers: European Business Guide, EEIG, Brussels, 1995
- Almy R.: Contry Report – Property taxation in the USA, 2000
- Appleyard D.: Payments, exchange rates and macro policy, Irwin, 1995
- Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C.H. BECK, Praha 2006
- Carlson H.: A brief history of property tax, Fair & Equitable, 2005
- Eliáš A.: Blíží se změna financování? In: Obec & finance, 2/2007
- Eliáš A.: Před X. Sněmem SMO ČR, Obec & finance, 2/2007
- Ernst&Young: Property Taxes, Ministerstvo financí ČR, 1997
- Ernst&Young: Property taxes in the Netherlands, Appendix 4, Ministerstvo financí ČR, 1997
- Eurostat: Taxation trends in the European Union, European Commission, 2007
- Fialová H.: Malý ekonomický výkladový slovník, A Plus, Praha, 1999
- Fuchs K., Tuleja P.: Základy ekonomie, Ekopress, 2003
- Gola P.: Složitost daní v EU. In: Lobby, 5/2006
- Hamerníková B.: Veřejné Finance, Victoria Publishing, Praha, 1996
- Holmes A.: Informace o dani z nemovitostí, Ministerstvo financí ČR, 2006
- Holmes A.: Přehled úpravy daní v zahraničí, Ministerstvo financí ČR, 2006
- Hradil O.: Bude EU daňovým rájem? In: Moderní obchod, 5/2006
- Inventory of Taxes, European Communities, Luxembourg, 2000
- Kosina A.: Etika podnikání a daně. In: Komora CZ, květen 2006
- Liška V.: Diplomová práce: zpracování a obhajoba, Růžičkův statek, Praha, 2005
- Mankiw N.: Zásady ekonomie, Grada, 1999
- Marek D.: Jak reformovat daňový systém v ČR. In: Ekonom, 15/2005

- Pátek V., Rodák T.: Je karavan z hlediska DPH stavbou? In: Ekonom, 12/2005
- Picmaus F.: Příjmy státního rozpočtu ČSSR, Státní pedagogické nakladatelství Praha, 1967
- Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005
- Rohlíčková A., Lešnarová D.: Daň z nemovitostí od roku 1993, Sagit, 1993
- Rylová Z.: Daňové zákony 2006 s komentářem, Computer Press, Brno, 2005
- Růžička V.: Zpráva daňových expertů se politikům nelíbí. In: Lobby, 9/2006
- Shetty A.: Finance: an integrated global approach, Austen Press, 1995
- Táborský J.: Daně, stát a image. In: Lobby, 5/2006
- Tichý L. a kolektiv: Evropské právo, C.H. BECK, Praha, 2004
- Urban L. a kolektiv: Hospodářská politika, Victoria Publishing, Praha, 1994
- Vančurová, A.: Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999
- Vybíhal V.: Zdanění majetku, Grada, 1997
- Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006

Internetové zdroje:

Atelier des taxes locales: <http://atelier-taxeslocales.fr/>

Česká daňová správa: „Daň z nemovitostí“ - dostupné na internetové stránce: cds.mfcr.cz

Česká Televize: Události, komentáře - dostupné na internetové stránce: www.ceskatelevize.cz

Český úřad zeměměřičský a katastrální: „Katastr nemovitostí České republiky“ - dostupné na internetové stránce:

<http://www.cuzk.cz/Dokument.aspx?PRARESKOD=998&MENUID=10381&AKCE=DOC:10-KATASTR>

Daň z nehnuteľnosti - dostupné na <http://www.finance.sk/danovnictvo/prehľad/nehnutelnost/>

Duda M.: Stanovení koeficientu daně z nemovitostí, 2001. Dostupné na internetové stránce „Juristic“: http://spravni.juristic.cz/94136/clanek/j_obce

Efektivní stát: Sborník příspěvků - dostupné na internetové stránce: www.estat.cz

Eurostat: <http://ec.europa.eu/eurostat>

Fajmon H.: Čtyři kroky k prosperitě venkova, 2006 - dostupné na internetové stránce: <http://www.ods.cz/media/clanek.php?ID=3543>

Fiscal On line – La Revue Internet de la Fiscalité: <http://www.fiscalonline.com/>

Gola P.: Rovná daň: Slovenská praxe, 2005 - dostupné na internetové stránce: www.mesec.cz/clanky/rovna-dan-slovenska-praxe/

International Association of Assessing Officers: www.iaao.org

Impots: www.impots.gouv.fr

Inventory of taxes:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf

Katastry a české bernictví - dostupné na internetové stránce: <http://www.genea.cz/on-line.htm#13>

Kohout P.: „Nižší daně by mohly být jednou z našich konkurenčních výhod v rámci EU“, Revue Politika 3/2003 - dostupné na internetové stránce „Centrum pro studium demokracie a kultury“: www.cdk.cz

L'Agence National de Habitat: www.anah.fr

Le Code Général des impôts:

<http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/UnCode?code=CGIMPOTO.rcv>

Le Conseil d'Etat: http://www.conseil-etat.fr/ce/jurispd/index_ac_1d0020.shtml

Lincoln Institute of Land Policy: www.lincolninst.edu

Liška Z: Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006 dostupné na internetové stránce: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>

Ministerstvo financí ČR: Shrnutí činnosti expertní skupiny - dostupné na internetové stránce: www.mfcr.cz

Ministerstvo financí ČR: Tisková informace k novele zákona o dani z nemovitostí - dostupné na internetové stránce: www.mfcr.cz

Ministerstvo financí ČR: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu za rok 2006 - dostupné na internetové stránce: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2006_C.pdf.pdf

Nejvyšší správní soud: www.nssoud.cz

Oficiální portál pro podnikání a export: www.businessinfo.cz

Portál veřejné správy České republiky: <http://portal.gov.cz>

Sdružení Korektní podnikání: www.korektnipodnikani.cz

Sobotka V.: Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006 - dostupné na internetové stránce: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>

Svaz měst a obcí České republiky: www.smocr.cz

System ASPI: Judikatura- aktualizace dostupná na internetové stránce: <http://uzivatel.aspi.cz/>

Taxes in Europe Database: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

The Rosetta stone: <http://www.ancientegypt.co.uk/writing/rosetta.html>

The Tax Foundation: www.taxfoundation.org

Ústřední portál veřejné správy Slovenskej republiky: <http://portal.gov.sk>

Vláda České republiky: Programové prohlášení vlády – dostupné na internetové stránce: www.vlada.cz

Vláda České republiky: Reforma veřejných financí 2007-2010 – Reformní kroky realizované k dosažení stanovených deficitů veřejných rozpočtů - dostupné na internetové stránce: http://www.vlada.cz/assets/cs/tiskove/cinnostvlady/Reforma_veřejnych_financi.pdf

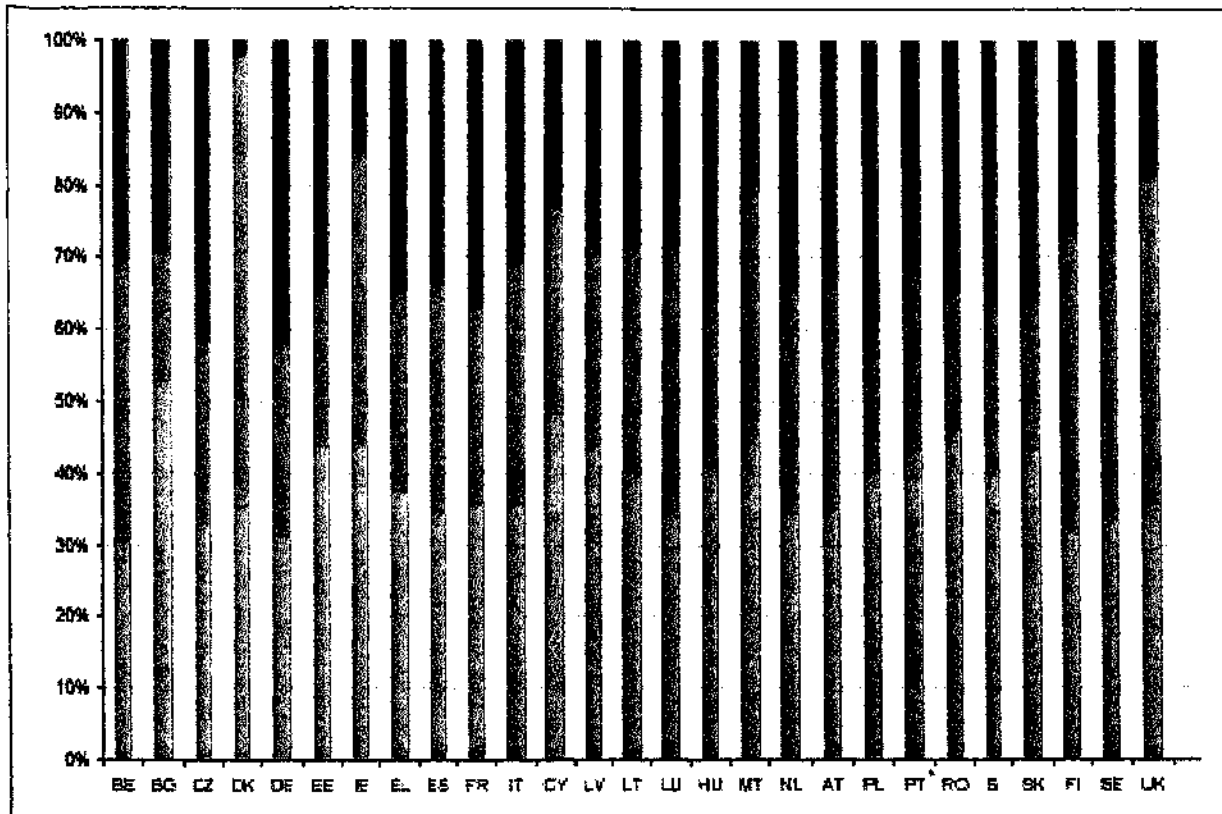
Vořechovský D.: Slovensko kupředu pravá, 2004 - dostupné na internetové stránce „Liberální institut“: <http://libinst.cz/komentare.php?id=36&highlight=slovensko>

Wiener L.: Hated Property taxes Bite even deeper, 2006 - dostupné na internetové stránce „US News“: <http://www.usnews.com/usnews/biztech/articles/061228/28propertytax.htm>

PŘÍLOHA Č. 1

Struktura daňových příjmů v Evropských státech podle typu daně

Zdroj: Eurostat – Taxation trends in the European Union 2007



- Nepřímé daně
- Přímé daně
- Sociální příspěvky

Současná struktura rozpočtového určení daní obcím v ČR

Zdroj: Odborné periodikum Obce & finance, 2/2007

Současná struktura rozpočtového určení daní obcím					
DPH (celostátní výnos)			Daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou (celostátní výnos)		
8,92% – kraje (stanoveným procentem)	20,59% – obce (dle koeficientu počtu obyvatel)	70,49% – státní rozpočet	8,92% – kraje (stanoveným procentem)	20,59% – obce (dle koeficientu počtu obyvatel)	70,49% – státní rozpočet
Daň z příjmů právnických osob (bez daně placené obcemi a kraji)			Daň z příjmů fyzických osob z podnikání		
8,92% – kraje (stanoveným procentem)	20,59% – obce (dle koeficientu počtu obyvatel)	70,49% – státní rozpočet	30% – obce (dle bydliště podnikatele)	60% celostátního výnosu	10% celostátního výnosu – státní roz- počet
Daň z příjmů právnických osob s daně placené obcemi a kraji			8,92% – kraje (stanoveným procentem)	20,59% – obce (dle koeficientu počtu obyvatel)	70,49% – státní rozpočet
100% daně placené kraji	100% daně placené obcemi		Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (celostátní výnos)		
Daň z nemovitostí	100% – obce (podle alokace)	8,92% – kraje (stanoveným procentem)	20,59% – obce (dle koeficientu počtu obyvatel)	1,5% – obce (dle vykázaného počtu zaměstnanců v obci)	68,99% – státní rozpočet

PŘÍLOHA Č. 3

Počet daňových přiznání k dani z nemovitostí v ČR v letech 1993-2006

Zdroj: Česká daňová správa – statistiky

Rok	Daň z nemovitostí
1993	17 588
1994	17 987
1995	18 600
1996	18 996
1997	2 439 143
1998	2 470 419
1999	2 500 868
2000	2 536 826
2001	2 879 285
2002	2 938 433
2003	3 034 585
2004	3 121 985
2005	3 246 310
2006	3 340 780

Přehled úpravy daně z nemovitostí v zahraničí

Pramen: Výstup expertní skupiny Ministerstva financí 2006

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
Dánsko	pozemky	tržní cena nemovitosti (kapitálová hodnota)	0,1%	vlastník	místní rozpočty regiony	2,2	6,5
	budovy sloužící podnikání		1,0%				
	stavby sloužící k bydlení nebo k rekreaci		0,57%				
Velká Británie	stavby pro bydlení nebytové prostory zemědělská půda se nezdaňuje	tržní cena nemovitosti (kapitálová hodnota) nájemní hodnota - přecenění za 5 let	Obce stanoví každý rok místní daň pro 8 pásem, sazbu daně pro komerční účely stanoví každoročně stát	vlastník, nájemce	státní rozpočet místní rozpočty	8,9	99,1
Francie	zastavěné parcely nezastavěné parcely	průměrná nájemní hodnota objektu nájemní hodnota činí 80% hodnoty pozemků	daňové sazby v kompetenci obcí v rozpětí 1,69 - 44,6%	vlastník, uživatel	státní rozpočet místní rozpočty	3,8	23,8
Itálie	pozemky a stavby	katastrální hodnota pozemků a staveb - hodnota je dále upravena multiplifikátorem v závislosti na tržní hodnotě nemovitosti	0,4 - 0,7%	vlastník, nájemce	místní rozpočty	1,9	32,6

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
Španělsko	pozemky a stavby	katastrální hodnota	0,4 % nemovitosti ve městě 0,3% venkov	vlastník, nájemce nebo uživatel	místní rozpočty	1,9	
Nizozemí	pozemky a stavby	kombinace katastrální hodnoty a kapitálové hodnoty	stanová obec v rozmezí 0,1 - 0,9 %	vlastník uživatel	místní rozpočty	2,0	
Finsko	pozemky a stavby	zdanitelná hodnota majetku	sazba pro bydlení 0,2 - 0,5% sazba pro ostatní nemovitosti 0,5-1,0% sazba pro jaderné elektrárny max. 2,2% , ostatní elektrárny 1,4%	vlastník uživatel	místní rozpočty	0,41	4,0
Luceubursko	pozemky a stavby	hodnota nemovitosti	0,7 - 1,0% multiplicční faktor - zvýšení základní sazby daně až 7,5x	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,2	4,8
Portugalsko	pozemky a stavby	roční hodnota nemovitosti	0,8% venkovské nemovitosti 0,7 - 1,3% ve městech	vlastník, uživatel	místní rozpočty	1,3	
Švédsko	stavby, stavby pro bydlení, podnikatelské stavby a ostatní stavby	daňová hodnota nemovitosti odpovídá cca 75 % tržní hodnoty	1,2% - stavby pro bydlení 0,5% pro podnikatelské stavby 1,0% pro ostatní	vlastník, uživatel	státní rozpočet	1,8	

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
Belgie	pozemky a stavby	nájemní hodnota nemovitosti	obce stanoví vlastní sazby v rozmezí 5-25%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,1	
Rakousko	zemědělské a lesní pozemky, stavby	standardní hodnota nemovitosti na základě oceňovacího předpisu	2,7% násobná koeficientem podle územních samospráv výsledná sazba kolem 0,8%	vlastník, uživatel	místní rozpočty státní rozpočet	0,6	5,0
Slovensko	pozemky, stavby, byty a nebytové prostory	výměra, zastavěná plocha podlahová plocha bytu	0,25% 1 Sk 1 Sk	vlastník, nájemce, uživatel	místní rozpočty	1,1	
Polsko	daň z nemovitostí (pozemky, stavby), daň ze zemědělské půdy, daň z lesních pozemků	výměra pozemku podlahová plocha výměra pozemku výměra lesního pozemku od 0,1ha	horní sazba daně pro jednotlivé druhy budov, nebo pozemků podle výše výnosu žita/ha daň závisí od výše průměrné ceny dřeva	vlastník, nájemce, uživatel	místní rozpočty	3,8	13,9
Maďarsko	daň ze staveb, daň z pozemků, daň z bytových domů, daň z rekreačních objektů	zastavěná plocha	900 HUF/m ² 300 HUF/m 12 000 HUF/m	vlastník, uživatel, nájemce	místní rozpočty	0,6	
Estonsko	pouze daň z pozemků	hodnota pozemku	0,1-2,5%	vlastník, uživatel, nájemce	místní rozpočty	1,1	

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
Lotyšsko	daň z pozemků, daň z podnikatelských staveb, bytové domy a byty se nezdaňují	katastrální hodnota pozemku nebo účetní hodnota stavby	1,5%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	2,3	
Litva	daň z pozemků, daň ze staveb, bytové domy a byty se nezdaňují	katastrální hodnota pozemku účetní hodnota stavby	1,5% 1%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	2,1	
Slovinsko	stavby pro bydlení, garáže, podnikatelské stavby, objekty k rekreaci	hodnota založena na bodovém systému	0,1-1,0% 0,15-1,25 % 0,2-1,5 %	vlastník, nájemce	místní rozpočty	2,2	