

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Z d a ň o v á n í n e m o v i t o s t í

Vedoucí diplomové práce:
Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Eva Indruchová
5. ročník
Holšická 1013
19016 Praha 9

Praha 2007

PROHLÁŠENÍ

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



Eva Indruchová

V Praze dne 27. 2. 2007

OBSAH

ÚVOD.....	5
KAPITOLA 1 – OBECNÝ VÝKLAD	7
1. Pojem daně.....	7
2. Prvky právní konstrukce daní	8
3. Funkce daní.....	11
4. Daňový systém.....	12
5. Členění daní	14
KAPITOLA 2 – POJEM ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ A HISTORICKÝ VÝVOJ	15
1. Pojem zdaňování nemovitostí.....	15
2. Historie zdaňování nemovitostí	16
Historie na území České republiky	17
KAPITOLA 3 – POSTAVENÍ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ.....	20
KAPITOLA 4 – PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ ..	26
1. Daň z pozemků	28
1.1 Poplatníci daně.....	28
1.2 Předmět daně.....	28
1.3 Osvobození	29
1.4 Základ daně.....	31
1.5 Sazba daně	32
2. Daň ze staveb	33
2.1 Poplatník daně.....	33
2.2 Předmět daně.....	33
2.3 Osvobození	35
2.4 Základ daně.....	36
2.5 Sazba daně	37
3. Společné aspekty daně z pozemků a daně ze staveb	39
3.1 Obecně	39
3.2 Správa daně z nemovitostí	40
3.3 Daň z nemovitostí a ochrana životního prostředí	45
KAPITOLA 5 – MEZINÁRODNÍ SROVNÁNÍ	47
1. Důležitost komparace	47
2. Situace v USA.....	48
3. Vybrané země EU	49
3.1. Všeobecné srovnání	49
3.2. Rozdíly ČR a EU	52
3.3 Analýza složitosti daňové soustavy v EU.....	52
KAPITOLA 6 – VARIANTY BUDOUCÍHO VÝVOJE V ČESKÉ REPUBLICĚ.....	55
1. Možný vývoj daně z nemovitostí.....	55
1.1 Zachování daně	55
1.2 Zachování a modifikace.....	56
1.3 Zrušení daně z nemovitostí	58
ZÁVĚR.....	60
SEZNAM LITERATURY	64
Příloha.....	67

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 diplomová práce se zaměřuje především na právní úpravu daně z nemovitostí platnou a aplikovanou v České republice. Nicméně velká pozornost bude věnována i mezinárodnímu srovnání legislativy týkající se daně z nemovitostí, zejména srovnání české právní úpravy s vybranými státy Evropské unie. Pro zajímavost bude stručně pojednáno i o Spojených státech amerických.

Diplomová práce vychází z hypotézy, že zdaňování nemovitostí, konkrétně daň z nemovitostí, je společným institutem ve většině států Evropské unie, 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 v blízké budoucnosti.

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 se daňová problematika stala jedním 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 zabývá přímo i otázkou daní z nemovitostí. Výše uvedené důvody, zajímavost a aktuálnost dané problematiky byly

jedním z hlavních motivů pro výběr celospolečensky významného tématu „Zdaňování nemovitostí“ pro tuto diplomovou práci.

Cílem práce je tedy potvrdit hypotézu a zmapovat situaci zdaňování nemovitostí, tedy především definovat daně z nemovitostí a dále zhodnotit současnou situaci daně z nemovitostí 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 závěrečných kapitolách.

V diplomové 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 diplomové 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 internetové zdroje.

Z hlediska obsahu diplomová práce vychází ze struktury definované výše uvedeným cílem. První kapitola se zabývá základními pojmy, funkcemi daní a jejich členěním. Dále předkládá srovnání těchto definic podle současné odborné literatury. Následující kapitoly zahrnují celkem čtyři hlavní okruhy. Druhá kapitola diplomové práce se zabývá historií zdaňování nemovitostí a popisuje vývoj daní a jejich význam jako příjmové strany pro státní rozpočet. 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. Důležitou oblastí, jíž je v diplomové práci v rámci samostatné páté kapitoly věnován značný prostor, je již zmíněné mezinárodní srovnání. Poslední, šestá kapitola identifikuje některé možné varianty budoucího vývoje. Závěr je věnován především vlastním názorům a doporučením i celkovému shrnutí dané problematiky.

KAPITOLA 1 – OBECNÝ VÝKLAD

1. Pojem daně

„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

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 svobod² (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.“³ 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 strany státního rozpočtu. „Z pohledu obecné ekonomie se daněmi rozumí povinné platby, které jednotlivé subjekty odvádějí do státního rozpočtu v předem stanovených lhůtách a výších.“⁴ 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 tedy velmi frekventovaným termínem i v právu, obzvláště 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 pododvětví práva finančního. Vymezení pojmu daň se věnuje mnoho autorů, kteří zdůrazňují základní

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

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

³ *Systém ASPI Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

⁴ *Fuchs K., Tuleja P.: Základy ekonomie, Ekopress, 2003, str. 247*

charakteristické znaky, tak jako je tomu u následující vybrané definice: „Daň je povinná, 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.“⁵ Z této definice vyplývá několik důležitých charakteristických znaků daní jako je například povinnost její úhrady, kdy je každý, kdo splňuje předepsané podmínky, 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 zároveň tedy i 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 vlastníkově vrácen.

Pro správné pochopení daní jsou vedle znaků daní důležité i jejich stavební prvky.

2. Prvky právní konstrukce daní

Většina teorií zabývajících se daněmi rozlišuje několik základních stavebních kamenů daní. Mezi tyto prvky většina autorů řadí především: daňový subjekt, předmět daně, základ daně, sazba 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.“⁶ 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“). *Poplatník* je

⁵ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 9*

⁶ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 10*

klíčovým termínem především v oblasti majetkových daní, neboť se jím – podle § 6 odst.2 zákona o správě daní - rozumí „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny daní“, kdy tato osoba zpravidla nemůže přenést daňové břemeno na jiný subjekt. Naopak *plátce* daně daňovou povinností „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“⁷ 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.“⁸ 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.“⁹ 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.“¹⁰ Konečná výše zdanění tedy závisí jak na způsobu stanovení základu daně, tak na výši aplikované sazby daně. 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

⁷ Někteří autoři mezi pojmy předmět a objekt nerozlišují.

⁸ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, CH BECK, Praha 2006, str. 194*

⁹ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, CH BECK, Praha 2006, str. 194*

¹⁰ *Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, CH BECK, Praha 2006, str. 194*

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 typ 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 degresivní. Progresivní, na rozdíl od lineární, roste s velikostí daňového základu (například u daně z příjmů fyzických osob), degresivní naopak klesá.

Mezi prvky daní se řadí i **splatnost daně**. „Splatností je okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem.“¹¹ 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 dle 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 výše uvedené prvky hrají v daňových systémech důležitou roli a vytvářejí celou řadu daní, které pak jednotlivě i v souvislostech navzájem plní důležité funkce.

¹¹ *Bakeš M. a kolektiv.: Finanční právo, CH BECK, Praha 2006, str. 195*

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 její „fiskální funkce, jejímž cílem je – společně s ostatními příjmy – zabezpečit dostatek zdrojů k úhradě veřejných výdajů.“¹² 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 cítění 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.“¹³

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.“¹⁴ Stabilizátory působí automaticky, naopak diskreční opatření představují zásahy zvenčí, především vládní zásahy.

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.

¹² Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 93

¹³ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 94

¹⁴ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 95

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 právě 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 něž 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 sama schopna rychle a snadno vyplnit daňové přiznání. To ovšem, alespoň v České republice, podle mého názoru prozatím neplatí.

V souvislosti s daněmi je často polemizováno 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.“¹⁵

¹⁵ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 103

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“.¹⁶ 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 využívány i státní mocí, například k potírání soukromého vlastnictví. Tato témata ovšem budou rozebrána až v dalších kapitolách.

Zároveň je třeba vynaložit nezbytné prostředky a přijmout příslušná opatření k zabránění či alespoň minimalizaci daňových ztrát. 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.“ 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 Ing. Jiří Nekovář, prezident Komory daňových poradců ČR: „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.“¹⁷ Na druhou stranu by to měl být především stát, kdo zabezpečí, aby se poplatníci lépe orientovali v daňových předpisech a pravidlech - k tomu podle mého názoru zatím v realitě 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.“¹⁸

¹⁶ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR*, VOX, Praha 1999, str. 21

¹⁷ Kosina A.: *Etika podnikání a daně*, Komora CZ, květen 2006, str. 11

¹⁸ Táborský J.: *Daně, stát a image*, Lobby, 5/2006, str. 24

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.“¹⁹ 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**.²⁰ Přímé daně lze charakterizovat jako „daně, které jsou bezprostředně vyměřeny fyzické nebo právnické osobě podle její konkrétní důchodové nebo majetkové situace.“²¹ 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 rem²². 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.

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.“²³ 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.

¹⁹ Bakoš M. a kolektiv: *Finanční právo*, CH BECK, Praha 2006, str. 197

²⁰ Toto teoretické dělení na daně přímé a nepřímé je v souvislosti s daňovou soustavou České republiky graficky znázorněno na str. 21 diplomové práce.

²¹ Hamerníková B.: *Veřejné finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 96

²² Latinsky "in rem" znamená "na věc".

²³ Bakoš M. a kolektiv: *Finanční právo*, CH BECK, Praha 2006, str. 192

KAPITOLA 2 – POJEM ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITOSTÍ A HISTORICKÝ VÝVOJ

1. Pojem zdaňování nemovitostí

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.“

Vlastnictví, využívání a převody nemovitostí mají daňové dopady jak v oblasti přímých daní, tak i v oblasti daní nepřímých. V oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou předmětem daní příjmy z pronájmu nemovitostí a příjmy z jejich převodu. Převod nemovitosti je dále předmětem daně z převodu nemovitostí, u bezúplatného převodu předmětem daně darovací, při přechodu nemovitostí daně dědické. S ohledem na skutečnost, že česká daňová soustava rovněž obsahuje i daň z nemovitostí, je vlastník, resp. nájemce či uživatel nemovitosti povinen uhradit případně i tuto daň.

Jak je zřejmé, nemovitostí se dotýká široká škála daní. Základem této diplomové práce je však především daň z nemovitostí jako klasický příklad zdaňování nemovitostí.

Daň z nemovitosti 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 tak nachází nejen mnoho zastánců, ale i odpůrců, pravděpodobně nejspíše proto, že vždy existuje reálná možnost jejího naprostého zrušení.

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 právě do místního rozpočtu, tedy do rozpočtu obcí. To bývá častým argumentem pro zachování daně z nemovitosti, neboť příjem jejím prostřednictvím získaný přispívá 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 bude později zabývat kapitola čtvrtá a šestá této diplomové práce.

Ať se už přikloníme k jakékoli straně, nesporným faktem zůstává, že zdaňování nemovitostí není novou záležitostí, ba právě naopak, neboť zdaňování nemovitostí představuje historicky jednu z nejstarších forem zdanění s velmi dlouhou tradicí.

2. Historie zdaňování nemovitostí

Historie zdaňování nemovitostí je velmi zajímavá, neboť je spojována již s počátky formování státních útvarů, resp. správních celků. „Lze se domnívat, že na počátku vzniku daní stála panovníkova potřeba finančně zajistit jednorázové a mimořádně vznikající potřeby, které nemohly být kryty tradičními zdroji.“²⁴ Již první státní útvary, jež se začaly formovat ve starověku, znaly daňový systém, jehož základem bylo vlastnictví půdy. „Daň z pozemků byla dvojího druhu. Jednalo se jednak o naturální daň, jednak o výkon nucených prací.“²⁵ Již z této doby lze identifikovat kořeny odporu k daním, tedy jev, který přetrval dodnes.

Zajímavým protikladem neochoty platit daně je systém a filozofie spojená s placením daní ve starověkém Řecku, kde byly daně placeny ochotně a zcela dobrovolně, neboť byly vnímány jako čestná součást státních záležitostí. I antický Řím znal a aplikoval pozemkové daně, a proto byly již tehdy vytvářeny rozsáhlé databáze podobné dnešní moderní evidenci daní.

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

Patrimoniální 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.“²⁶ 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 hrály druhořadou roli, spíše s charakterem nepravidelného zdroje příjmů.

²⁴ Hamerníková B.: *Veřejné Finance, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 90*

²⁵ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005, str. 8*

²⁶ Adamová K.: *Dějiny veřejného práva ve střední Evropě, CH BECK, Praha, 2000, str. 29*

Stavovský stát již daně plně využíval, avšak 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.“²⁷ 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 funkci daní.

S myšlenkou evropské integrace a v souvislosti se vznikem Evropského společenství potom lze 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.“²⁸

Historie na území České republiky

„První majetkové daně se v Českém království objevily ve 12. století“²⁹ 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 a jako základ byla stanovena určitá částka z půdy. Jednalo se tedy o obecnou pozemkovou zemskou berní. „V roce 1517 byl vydán berní předpis stavovského sněmu, který mimo jiné stanovil všeobecnou daň z majetku,“³⁰ 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.“³¹ Za

²⁷ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 91

²⁸ Hradil O.: *Bude EU daňovým rájem? Moderní obchod*, 5/2006, str. 61

²⁹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 11

³⁰ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 11

³¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 11

panování Josefa II. pak byla provedena nová reforma pozemkové daně a šlechtě i církvi bylo odňato právo neplatit daň.

Spolu se vznikem Československa v roce 1918 vyvstala otázka sjednocení daňového systému pro Čechy, Moravu, Slovensko a Podkarpatskou Rus. To se podařilo v roce 1928. „Na nemovitosti se vztahovaly daně pozemková a domovní.“³² Již tehdy ovšem vznikaly spory, jež se často dostávaly až k soudům. Dobová judikatura³³ se například zabývala otázkami souvisejícími s pojmem „vila“ v souvislosti se zákonem č. 27/1927 Sb. o přídavkových daních. Tento zákon zavedl zvýšení sazby domovní daně o 30% u tzv. přepychových budov, jako byly zámky a vily, což do značné míry vysvětluje, proč se tyto otázky tak hojně řešily soudní cestou. 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.“³⁴ Minulost nám tedy 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 zahrnovala ve skutečnosti celkem tři samostatné daně – z hlediska zdaňování nemovitostí je ovšem nejdůležitější pouze složka zemědělské daně týkající se daně z pozemků. Nadto se zemědělská daň týkala pouze pozemků zemědělských (spolu s některými nezemědělskými jako např. okrasné zahrady a využívané vodní plochy), zároveň se ovšem vztahovala i na pozemky ve vlastnictví organizací.

V průběhu vývoje České republiky lze 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

³² Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 12

³³ *Systém ASPI Judikatura: K daním z nemovitostí a odůvodňování rozhodnutí: [Boh. F 6126/32 (2807/32)]*

³⁴ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 12

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 následující kapitole. Zmíněna bude i procesní stránka výběru daní (správa daní), která dříve samostatným zákonem řešena nebyla. V současné době je problematika správy daní a poplatků obecně řešena v již zmiňovaném zákoně o správě daní, který je oproti dřívějšímu stavu před reformou, navíc i oddělen od správního řádu, tak jak vyplývá z § 99 zákona o správě daní : „Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti.“

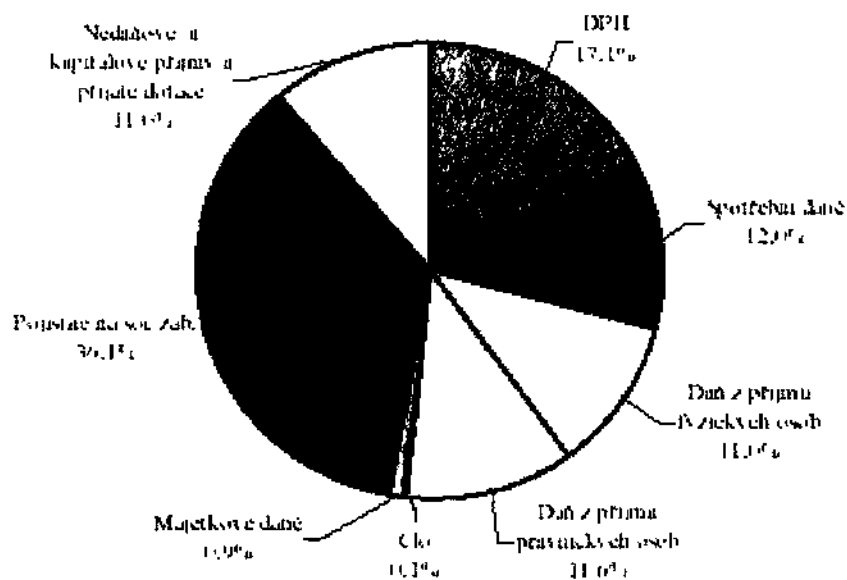
KAPITOLA 3 – POSTAVENÍ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ

V České republice, stejně tak jako v dalších zemích, je daňová soustava tvořena komplexem více 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 2005 tvořily daně 52,6% celkových příjmů, na druhém místě se umístilo pojistné, které představovalo 36,1% a teprve na posledním místě se umístily nedaňové a ostatní příjmy.

Graf č. 1 – Struktura celkových příjmů státního rozpočtu České republiky za rok 2005

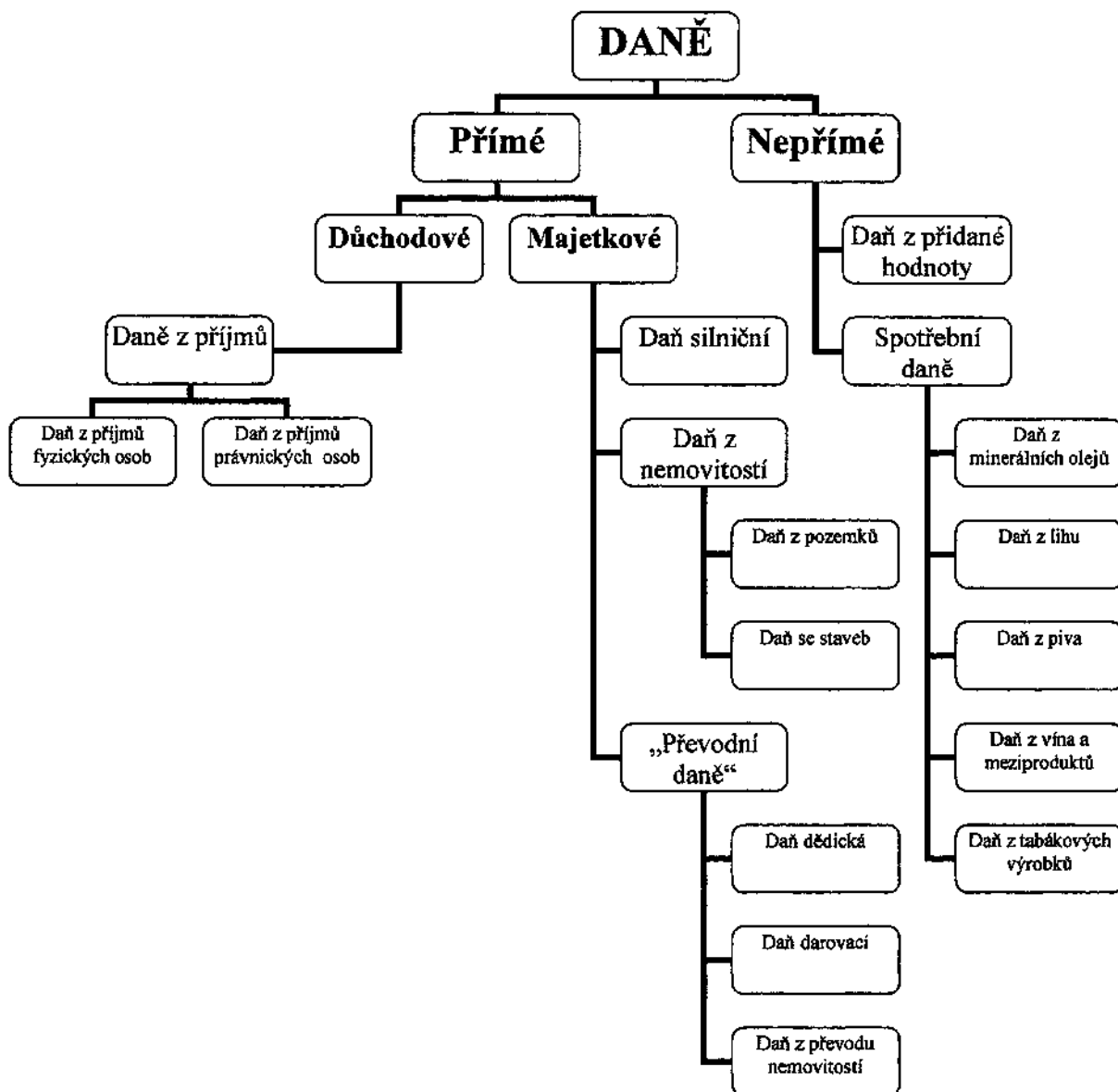


Pramen: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu za rok 2005, Ministerstvo financí ČR, str. 12

V rámci analýzy soustavy daní v České republice je nutné připomenout již zmíněné dělení daní, o kterém bylo pojednáno v první 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



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 souhrmný 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 „trojdaní“, 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 nemovitostí 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.

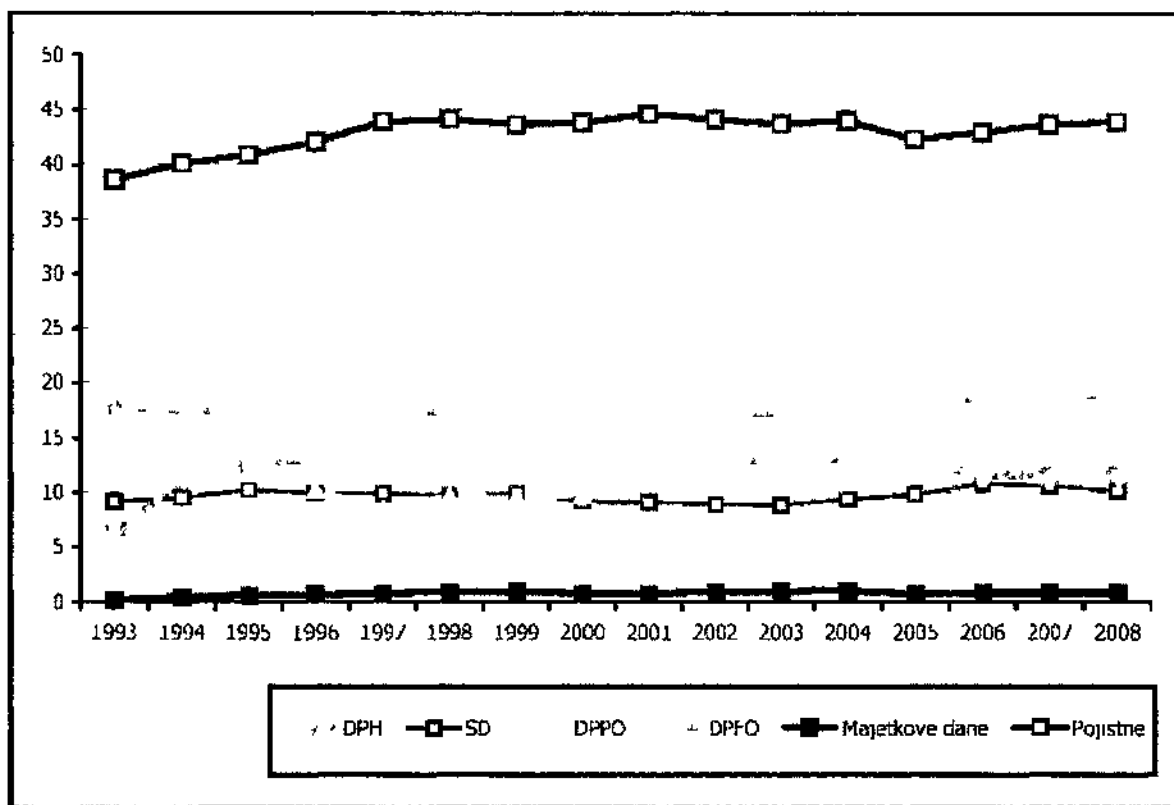
Nemovitostí se ovšem dotýká i daň nepřímá, a to daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Předmětem této daně je převod a pronájem nemovitostí za úplatu. Nutno ovšem dodat, že tato daň se dotýká pouze osob, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Zákon o DPH však obsahuje podmínky, při jejichž splnění lze převod i pronájem nemovitostí 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 směrnice³⁵, 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.“³⁶

³⁵ Důležitým předpisem pro harmonizaci DPH je Šestá směrnice Rady ES (č. 77/388/EEC), která byla vydána v květnu 1997.

³⁶ Pátek V., Rodák T.: *Je karavan z hlediska DPH stavbou?* *Ekonom*, 12/2005, str. 59

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.

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.“³⁷ 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.

³⁷ Marek D. Jak reformovat daňový systém v ČR. In *Ekonom*, 15/2005, str. 21

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 OECD³⁸, zjistíme, že Česká republika je spolu s Rakouskem a Slovenskem státem s nejnižším podílem majetkových daní na příjmech veřejných rozpočtů.“³⁹

Výnos jednotlivých majetkových daní v České republice za rok 2004 ilustruje 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

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.“⁴⁰

V poslední době se také stále častěji i v médiích objevují zprávy a názory v souvislosti s uveřejněnými výsledky práce expertní skupiny Ministerstva financí České republiky, týkající se zdanění příjmů a majetku v České republice. Současně je však nutné uvést, že „Ministerstvo financí upozorňuje, že zveřejněný materiál není jeho stanoviskem, ale nezávislým odborným názorem skupiny expertů.“⁴¹ Apolitická skupina nezávislých expertů ve svém výstupním materiálu navrhuje zásadní změny oproti dnešnímu stavu. Materiál se zabývá především oblastí zdaňování právnických osob, fyzických osob a zdaňování majetku.

³⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development tj. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

³⁹ Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006, str. 48

⁴⁰ Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR, Ministerstvo financí ČR, 2006, str. 2

⁴¹ Internetové stránky Ministerstva financí: „Shrnutí činnosti expertní skupiny.“ Dostupné na: www.mfcr.cz

Až do poloviny listopadu 2006 mohla i veřejnost k danému tématu vznášet připomínky a náměty. Nicméně otázka, zda se změny realizují (a které z nich), je teprve otázkou budoucího vývoje. V médiích se zatím objevují 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.“⁴² 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.

Domnívám se, že výstup expertní skupiny, jakožto komplexní studie daňové problematiky i s konkrétními návrhy na řešení, 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, byť zatím v teoretické rovině, hodnotím jako pozitivní. Je ovšem otázkou, do jaké míry se podaří některé racionalizační záměry uskutečnit a zda se maximálně a efektivně využije výsledků dnešní odborné diskuse ve vlastní daňové praxi.

V oblasti daně z 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.

⁴² Růžička V.: *Zpráva daňových expertů se politikům nelíbí*. In: *Lobby*, 9/2006, str. 19

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.“⁴³

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.“⁴⁴

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

⁴³ *Systém ASPI Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: osvobození: „Řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

⁴⁴ *Holmes A.: Informace o dani z nemovitosti - 2006, Ministerstvo financí, 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 nemovitostí 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 dle 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 dle zákona o dani z nemovitostí pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí.

Pro zodpovězení otázky, zda bude daný pozemek předmětem daně z nemovitostí, 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.“⁴⁵ Požadované údaje obsažené v katastru nemovitostí lze získat na příslušném katastrálním úřadu při nahlížení do sbírky listin nebo přímo podáním žádosti o výpis z katastru nemovitostí. Pro získání základních informací je však nejčastěji, zejména

⁴⁵ Stránky státní správy zeměměřičství a katastru, „Co je katastrální úřad“, dostupné na internetové stránce: <http://www.cuzk.cz/Dokument.aspx?PRARESKOD=998&MENUID=10381&AKCE=DOC:10-KATASTR>

s ohledem na časovou úsporu, využívána možnost „nahlédnout“ do katastru nemovitostí přes internet.⁴⁶

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 jednak 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.“⁴⁷

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.“⁴⁸

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 případů osvobození je uveden v § 4 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Při splnění

⁴⁶ Více informací na internetové stránce: <http://nahlizeniidokn.cuzk.cz>

⁴⁷ *Systém ASPI Judikatura: Rs - Předmět daně z nemovitostí: osvobození: „řízení o žalobě na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001“*

⁴⁸ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005, str. 35*

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.⁴⁹

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 nachází pozemky v jiném územním obvodu, osvobození se již neuplatňuje, neboť příjem plyne do rozpočtu obce jiné.

⁴⁹ *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 dočasněho 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, kdy se stane předmětem daně ze staveb, nebo v případě, že stavebního 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. 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. Výše tohoto koeficientu činí obecně od 0,3 v obcích do 300 obyvatel, až do hodnoty 4,5 v Praze. 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“. Dle příslušných ustanovení občanského zákoníku se za nemovitosti považují stavby spojené se zemí pevným základem. Z tohoto 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 „pojmem 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.“⁵⁰

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“). 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 ve své Části čtvrté „Stavební řád“, v Hlavě I „Stavby, terénní úpravy, zařízení a udržovací práce“ v Díle 2 „Užívání staveb“. 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 následně vydával kolaudační rozhodnutí. Kolaudačním rozhodnutím se povolovalo užívání stavby k určenému účelu a případně se stanovily i podmínky pro takovéto užívání.

⁵⁰ *System ASPI Judikatura: Daň z nemovitostí - předmět daně: 28 Ca 405/2000*

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).

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.

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.“⁵¹ 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 zřejmě pozitivní, bohužel bez dostatečné podpory provedení těchto investic zejména i v oblasti daně z příjmů nelze očekávat masivnější změnu chování daňových subjektů.

⁵¹ *Bakeš M. a kolektiv.: Finanční právo, CH 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 předpisu⁵², 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 příkázaným 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

⁵² 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 dle 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.“⁵³

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 nepodléhají.

⁵³ *Systém ASPI Judikatura: Termín "sloužící k individuální rekreaci": 30 Ca 237/96-10*

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 sazba 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

Jak vyplývá ze zákona 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, mezi daňové příjmy rozpočtů obcí patří i výnos daně z nemovitostí. 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. Podle §16a zákona o dani z nemovitosti 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 daně 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“.⁵⁴

Obce dále mohou využít možnosti dočasně osvobodit od daně z nemovitostí nemovitosti umístěné na jejich území dotčené živelní pohromou. Zákonodárce 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.

U zákona o dani z nemovitostí je dále 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.

⁵⁴ Duda M.: *Stanovení koeficientu daně z nemovitostí*. *Juristic*, 2001. Dostupné na internetové stránce: http://spravni.juristic.cz/94136/clanek/j_obce

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.“⁵⁵ 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.

3.2 Správa daně z nemovitostí

Problematiku správy daní upravuje samostatný, již mnohokrát zmiňovaný zákon o správě daní. Proto nacházíme v zákoně o dani z nemovitostí jen některá doplňující ustanovení, která 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. Předtím je ovšem nutné pokusit se správu daně obecně vymežit.

„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.“⁵⁶ Daňové řízení, které můžeme vymežit jako „soubor úkonů vedoucích ke stanovení daňové povinnosti a jejímu vybírání“⁵⁷, 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

⁵⁵ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí – 2006, Ministerstvo financí, 2006, str. 1*

⁵⁶ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 39*

⁵⁷ Vančurová, A.: *Daňový systém ČR, VOX, Praha 1999, str. 39*

subjekty zatěžovat co možná nejméně, přitom by však měla dosáhnout cíle řízení, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.⁵⁸

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 dle zákona o dani z nemovitostí poplatníkem daně ze staveb. Daň z nemovitosti se tedy vyměřuje 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 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.

⁵⁸ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005, str. 101*

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 nemovitostí 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 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. Tento základní požadavek však podle mého názoru 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 nutné dodat, že poplatník musí tiskopis vyplnit a daň si i sám vypočítat - a to mluvíme pouze o jedné dani.

S ohledem na výše zmíněné potenciální zdroje chyb daňoví poplatníci často 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 bývá často 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 přístup zcela obrátit - poplatník daně by kontaktoval příslušného správce daně a sdělil mu údaje potřebné ke stanovení daňové povinnosti. Daňové přiznání by následně zpracoval sám správce daně a daňový poplatník by daňové přiznání pouze podepsal a uhradil dlužnou daň.

Domnívám 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 přiznání, 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.

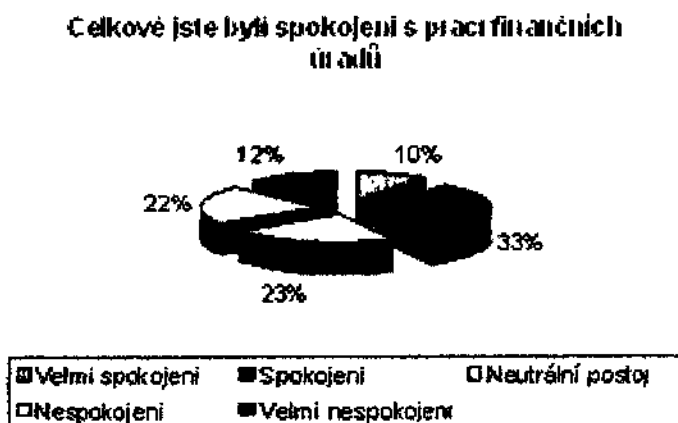
V České republice tedy existuje velký prostor pro zlepšení, a to i pokud jde o vlastní přístup daňových úředníků. „Mluvíme-li o korektnosti a etice při výběru daní, je třeba se zamyslet i nad povinnostmi správce daně tak, aby vztah mezi správcem a daňovým poplatníkem nebyl

jednostranný. Jednostrannost vztahu, který ukládá pouze povinnost daňovému poplatníkovi, otvírá možnost postupům, které mohou mít ve svém důsledku až šikanózní charakter.⁵⁹

Právě snaha o "klientský přístup" finančních orgánů k daňovým subjektům je 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.“⁶⁰ Tyto tendence by se pak měly promítnout i v novém zákoně o daňové správě České republiky.

Jako důkaz alarmujícího stavu současné situace lze uvést výsledky průzkumu Ministerstva financí o spokojenosti občanů s prací finančních úřadů z roku 2005, které jsou souhrnně vyjádřeny v grafu č.4.

Graf č. 4 – Celková spokojenost s prací finančních úřadů v roce 2005



Pramen: Internetové stránky České daňové správy⁶¹

Z výsledku výzkumu je patrné, že existuje bezesporu velký prostor pro zlepšení, a to i přesto, že již byly některé pozitivní kroky realizovány. Jedná se například o zavedení možnosti elektronicky komunikovat se správcem daně. Konkrétně je možné podávat elektronicky

⁵⁹ Liška Z.: Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>

⁶⁰ Internetové stránky České daňové správy: „Informace o činnosti české daňové správy za rok 2005 – Úvod.“ Dostupné na internetové stránce: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/9_5533.html?year=PRESENT

⁶¹ Internetové stránky České daňové správy: „Tisková zpráva ze dne 17. října 2005“ Dostupné na internetové stránce: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-A8E1CA40/cds/xsl/9_486.html?year=0

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. Kromě toho je dále možné elektronicky posílat i tzv. obecná podání, což jsou podání adresovaná správci daně v průběhu daňového řízení, např. žádosti, odvolání, námítky a další nestrukturovaná podání. Jak vyplývá ze statistik, počet elektronických podání ve všech oblastech narůstá. Lze říci, že tento trend se projevuje i v oblasti daně z nemovitostí - v roce 2004 bylo podáno 770 elektronických podání, o rok později 1773, což představuje meziroční nárůst o 230%.⁶²

3.3 Daň z nemovitostí a ochrana životního prostředí

V České republice se prozatím nepodařilo prosadit 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:

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.

⁶² Internetové stránky České daňové správy: „Automatizovaný daňový systém ADIS“ Dostupné na internetové stránce: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/9_5533.html?year=PRESENT

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).

Závěrem k této kapitole lze dodat, že systém aplikovaný v České republice v souvislosti s daní z nemovitostí lze charakterizovat především základními rysy, jako je stejný přístup ke všem poplatníkům bez ohledu na jejich právní formu, zohlednění konkrétních situací a tedy pružnost reakcí, a obecně snaha o modernizaci systému správy daní.

Jak je problematika daně z nemovitostí upravena v některých jiných státech, přiblíží následující kapitola.

KAPITOLA 5 – 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.

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 postupů 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 žádnou novinkou, a to nejen v rámci daňové soustavy České republiky, ale také 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. Ovšem vzhledem k velkému počtu dotčených zemí by takové srovnání vydalo na samostatnou práci.

Jelikož je Česká republika součástí evropského kontinentu a Evropské unie, bude proto největší pozornost zaměřena na obecný nástin úprav ve vybraných členských zemích Evropské unie (dále jen „EU“). Z důvodu odlišné právní kultury bude pro zajímavost naznačena i situace ve Spojených státech amerických (dále jen „USA“).

2. Situace v 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. 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. 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.“⁶³

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%.“⁶⁴ Výsledky veřejných průzkumů ovšem přesto - či právě proto - ukazují, že tyto daně patří k nejméně oblíbeným.

Co se týká základu daně, uplatňuje se tržní princip. V některých státech, například v Kalifornii, je rozhodující hodnota nemovitosti v době koupě nebo výstavby. Všeobecně se ovšem kombinují faktory, jako je cena prodeje jiné, podobné nemovitosti, příjem z pronájmu nebo náklady na výstavbu. Existují i výjimky, například pro zemědělské či lesní plochy, kde zdanění operuje na bázi hospodářské kapacity, tedy užitkové hodnoty.

Zajímavostí v některých státech je pravomoc daná správci daně pro případy, kdy je poplatník po určité, 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.“⁶⁵

⁶³ *Almy R: Country Report – Property taxation in the USA, 2000, str. 1*

⁶⁴ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005, str. 27*

⁶⁵ *Almy R: Country Report – Property taxation in the USA, 2000, str. 3*

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.

USA, podobně jako státy EU, hojně využívají institutu odvolání. Většina států zná dvoustupňový odvolací systém, některé pak mají i speciální daňové soudy.

Závěrem k této problematice lze uvést, že v rámci zdaňování nemovitostí v USA jsou velmi často využívány integrované počítačové systémy. Zahrnují komplexní databáze, které jsou zpravidla napojené i na speciální zeměpisné informační systémy tak, aby byla umožněna práce s veškerými informacemi včetně možnosti tvorby analýz.

3. Vybrané země EU

3.1. Všeobecné srovnání

Jak vyplývá z přílohy⁶⁶, která je součástí této práce, předmětem zdanění nemovitostí jsou ve většině zemí EU jak pozemky, tak stavby. Existují ovšem i výjimky, například v Estonsku existuje jen daň z pozemku, ve Švédsku jsou zase předmětem zdanění pouze stavby.

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. 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.

Rysem shodným pro většinu států EU je rozpočtové určení příjmů z daní z nemovitostí do místních rozpočtů. Z 16 vybraných zemí EU⁶⁷ má 9 z nich příjmy z daní z nemovitostí napojeny na místní rozpočty. V dalších 4 státech je aplikována kombinace místních a státních

⁶⁶ Příloha se nachází na straně 67 diplomové práce.

⁶⁷ Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie, ČR

rozpočtů, pouze ve 3 státech plynou příjmy z těchto daní čistě jen do státního rozpočtu.⁶⁸ „Místní zdanění nemovitostí je opodstatněné z důvodů jednodušší možnosti kontroly z úrovně obcí a zabránění daňovým únikům.“⁶⁹ 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.

I přes toto specifické spojení daní z nemovitostí s obcemi je však nutná propojenost 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 – čili, nejedná se o nekontrolované a svévolné rozhodování obcí.

Shodným prvkem v oblasti daně z nemovitostí je tedy ve většině států EU 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%.“⁷⁰ Velkou 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%.“⁷¹

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.“⁷²

⁶⁸ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 26

⁶⁹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 26

⁷⁰ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 28

⁷¹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 28

⁷² Holmes A.: *Přehled úpravy v zahraničí*, Ministerstvo financí, 2005, str. 4

Co se týká osvobození od daně z nemovitostí v jednotlivých státech EU, je zhruba obdobného rozsahu jako osvobození v České republice.

„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.“⁷³

I přes výše uvedené problémy se např. sousední Slovensko rozhodlo realizovat změny v oblasti zdaňování nemovitostí. Podle mého názoru by slovenský systém 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 prozatím raději vyčkává). Především byla zavedena od 1. ledna 2004 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.“⁷⁴ 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 dle vykázaných makroekonomických údajů úspěšný. Podařilo se snížit nezaměstnanost, reálná mzda se zvýšila a hrubý domácí produkt vzrostl o 10 % oproti roku 2003.“⁷⁵ Na druhou stranu od zavedení rovné daně uplynuly teprve dva 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 (nehnutelností) „upravená v zákone č. 582/2004 Z.z., o miestnych daniach

⁷³ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí – 2006, Ministerstvo financí, 2006, str. 1*

⁷⁴ Gola P.: *Rovná daň: Slovenská praxe, 2005. Dostupné na www.mesec.cz/clanky/rovna-dan-slovenska-praxe/*

⁷⁵ Gola P.: *Rovná daň: Slovenská praxe, 2005. Dostupné na www.mesec.cz/clanky/rovna-dan-slovenska-praxe/*

a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.“⁷⁶ Slovenský zákon rozlišuje daň z pozemkú, daň ze staveb a daň z bytú. V České republice je daň z bytú 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 nebo zvýšit s přihlédnutím k místním poměrům v obci.“⁷⁷

3.2. Rozdíly ČR a EU

Přes mnoho společných rysů v rámci zdaňování nemovitostí mezi Českou republikou a zeměmi EU nacházíme i propastné rozdíly. Hlavní rozdíl můžeme spatřovat především v základu daně, jak upozorňuje např. JUDr. Radvan ve své práci: „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.“⁷⁸

Toto je jen stručný výčet některých rozdílů, ale může přispět i k lepšímu pochopení základních nedostatků v rámci zdaňování nemovitostí v České republice. Jak již bylo naznačeno, 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 důsledek transformace na přelomu 90. let apod.

3.3 Analýza složitosti daňové soustavy v EU

Zajímavá je i analýza celkové složitosti daní v EU, především z pohledu administrativní složitosti daní a celkového počtu daní v jednotlivých zemích.

Jak se ukazuje, není výše zdanění za určitých předpokladů až tak významným faktorem. To dokazují právě skandinávské země, které jsou lákavým cílem mnoha zahraničních investorů, a

⁷⁶ *Internetové stránky Finance*, „Dane – daň z nehnuteľnosti“. Dostupné na internetové stránce: <http://www.finance.sk/danovnictvo/prehľad/nehnutelnost/>

⁷⁷ *Holmes A.: Přehled úpravy v zahraničí, Ministerstvo financí, 2005, str. 5*

⁷⁸ *Radvan M.: Zdanění nemovitostí v Evropě, Orac, 2005, str. 97*

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 promítá 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.“⁷⁹

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.

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 dle hodnocení Světové banky umístilo na slušném 17. místě a až za námi skončilo Rakousko či Velká Británie.“⁸⁰ 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.⁸¹ 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.“⁸²

⁷⁹ Gola P.: *Složitost daní v EU, Lobby, 5/2006, str. 7*

⁸⁰ Gola P.: *Složitost daní v EU, Lobby, 5/2006, str. 7*

⁸¹ Více informací na www.korektnipodnikani.cz

⁸² Sobotka V.: *Tisková konference sdružení Korektní podnikání, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>*

Podle mého názoru právě jednoduchost právních předpisů, pravidel i formulářů daňových příznání jsou atributy, které našemu daňovému systému citelně chybí. Také časté změny v právních předpisech vyvolávají nepřehlednost a měly by být eliminovány. Nehledě na skutečnost, že „otevření prostoru pro více možností výkladu daňového právního předpisu vytváří podmínky pro jeho obcházení.“⁸³ Tento problém zajímavě a s nadsázkou vystihuje D. 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.“⁸⁴

Výše uvedený rozbor problematiky dokazuje, jak přínosné je mezinárodní srovnání 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, jak již vyplynulo z předchozích kapitol, základem efektivity a správného fungování daňového systému často bývá „pouhá“ jednoduchost.

O možných směrech budoucího vývoje daně z nemovitostí v České republice, změnách a některých námětech na zlepšení je pojednáno v následující, šesté kapitole.

⁸³ Liška Z.: *Tisková konference sdružení Korektní podnikání*, 2006. Dostupné na internetové adrese: <http://www.socr.cz/scripts/detail.php?id=2229>

⁸⁴ Vořechovský D.: „*Slovensko kupředu práva*“, 2004. Dostupné na internetové stránce: <http://libinst.cz/komentare.php?id=36&highlight=slovensko>

KAPITOLA 6 – VARIANTY BUDOUCÍHO VÝVOJE V ČESKÉ REPUBLICCE

Předchozí kapitoly se zbývaly daní z nemovitostí, z toho velká část pozornosti byla věnována České republice. Této dani a samotnému 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 mnoho možných variant, zabývat se budeme pouze některými, z mého pohledu základními. Jelikož některé z námětů čerpají i z praxe v zahraničí, byla tato kapitola zařazena až za kapitolu věnovanou mezinárodnímu srovnání.

1. Možný vývoj daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí se v posledním období stává stále více předmětem diskusí a pozornosti. Nacházíme mnoho protichůdných názorů právě v souvislosti s aplikací této daně v České republice, zejména pokud jde o její budoucnost. V podstatě lze tyto názory rozdělit do tří hlavních kategorií: zachování daně v současné podobě, zachování daně v modifikované podobě a zrušení daně z nemovitostí.

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. „Celkem je na dani z nemovitostí vybráno cca 4,5 miliardy korun, což činí téměř 1% ze všech vybraných daní.“⁸⁵ Tato hodnota se může v celkovém součtu příjmů z daní zdát zanedbatelná, ale na úrovni obecních rozpočtů představuje tento příjem již relativně významnou část. Navíc lze 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

⁸⁵ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 28

nastavena na velmi nízké sazby a jakékoli pokusy o její zvýšení nebyly akceptovány Parlamentem.“⁸⁶

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.“⁸⁷

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 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 dle 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.“⁸⁸

⁸⁶ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí – 2006, Ministerstvo financí, 2006, str. 3*

⁸⁷ Holmes A.: *Informace o dani z nemovitostí – 2006, Ministerstvo financí, 2006, str. 3*

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

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, kdyby 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 JUDr. Radvan: „Podle současné regulace nájemného by majitel platil „tržní“ daň, zatímco jeho příjem by byl regulovaný (netržní), což je zjevná nespravedlnost.“⁸⁹ 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. Jak již bylo řečeno, 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 pozemek.“⁹⁰ 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 v Senátu v listopadu 2005⁹¹. Zazněla možnost začlenit daň z nemovitostí mezi tzv. místní daně, které by měly zahrnovat i dosavadní místní poplatky

⁸⁹ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 97

⁹⁰ *Výstup expertní skupiny: Zdanění příjmů a majetku v ČR*, Ministerstvo financí ČR, 2006, str. 51

⁹¹ Více informací na www.estat.cz

včetně plateb za odvoz odpadů. Jak již bylo zmíněno, 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 nemovitosti

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

Zrušení daně z nemovitostí navrhuje i ekonom Pavel 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 2007 dojde k přesunu stavebních prací do vyššího pásma DPH. Připadá mi nevhodné lidem tuto situaci ještě zhoršovat zvýšením daně z nemovitostí.“⁹²

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

⁹² 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

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.⁹³

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.“⁹⁴

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.

Důležité je také uvědomit si i skladbu daňového břemene. „Újma, kterou nese daňový poplatník tím, že na něho daně dopadají, je dvojího druhu: za první 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 neprojevuje zvýšením daňového výnosu ve veřejném rozpočtu. Schematicky je tak celkové břemeno rovno vybrané dani, nákladům na správu daní a dodatečnému daňovému břemenu.“⁹⁵ Tuto skutečnost je nutné si 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.

⁹³ Fajmon H.: „Čtyři kroky k prosperitě venkova“, 2006. Dostupné na internetové stránce: <http://www.ods.cz/media/clanek.php?ID=3543>

⁹⁴ Radvan M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Orac, 2005, str. 96

⁹⁵ Hamerníková B.: *Veřejné Finance*, Victoria Publishing, Praha, 1996, str. 104

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo provést analýzu zdaňování nemovitostí, což předpokládalo zmapovat současnou situaci v České republice včetně mezinárodního srovnání. Tato oblast 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“, které se vyznačuje svými vlastními specifiky i vlastní historií a to i na mezinárodní úrovni. Mezinárodní srovnání se státy Evropské unie 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 ve všeobecný prospěch, přestože 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, navrhované 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 ČR 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.

Právo by pak 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.

Dále je zřejmé, že daň z nemovitostí představuje v České republice problematiku, která bude muset být dříve či později řešena. 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 jediné 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 (sžítí 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.

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 případech 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 těchto daní stát ušetří nemalé prostředky na jejich výběr a zvýšením jiných daní nedojde k výpadkům daňových příjmů.

Navíc by bylo vhodné vyřešit otázku daně z nemovitostí komplexně, jako součást všeobecné daňové reformy České republiky. Ukazuje se, že zátěž pro ekonomiku je celá struktura daňového systému. S ohledem na nutnost posunu k nepřímým daním se pak také jeví důležitější zaměřit se více na tyto daně a pokračovat v postupném zvyšování sazeb spotřebních daní u tabákových výrobků, uskutečnit zavedení ekologických spotřebních daní v souladu s požadavky EU a sjednotit sazby DPH, jak navrhuji ekonomičtí odborníci.⁹⁶

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

⁹⁶ Marek D.: „Jak reformovat daňový systém v ČR.“ *Ekonom*, 15/2005, str. 22

prospěch ochrany nemovitého majetku svých občanů. Navíc lze recipocitu zajistit nalezením vhodného klíče pro rozdělení příjmů.

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 diplomová práce potvrdila hypotézu, že byt' je zdaňování nemovitostí společné většině států Evropské unie, v České republice je oblastí, která je do jisté 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.

Nicméně lze konstatovat, že v poslední době snaha o nalezení efektivních východisek začíná získávat větší prostor, což dokazuje i vypracování materiálu expertní skupiny Ministerstva financí České republiky „Zdanění příjmů a majetku v České republice“ z července 2006. Tento 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
- Ernst & Young: Property Taxes, Ministerstvo financí ČR, 1997
- 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
- 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:

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

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

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

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

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

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>

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

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

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

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 nemovitostí (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	tržní cena nemovitostí (kapitálová hodnota)	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
	nebytové prostory zemědělská půda se nezdaňuje	nájemní hodnota - přecenění za 5 let					
Francie	zastavěné parcely	průměrná nájemní hodnota objektu	daňové sazby v kompetenci obcí v rozpětí 1,69 - 44,6%	vlastník, uživatel	státní rozpočet místní rozpočty	3,8	23,8
	nezastavěné parcely	nájemní hodnota činí 80% hodnoty pozemků					
Itálie	pozemky a stavby	katastrální hodnota pozemků a staveb - hodnota je dále upravena multiplikátorem 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	stanovi obce 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
Lucembursko	pozemky a stavby	hodnota nemovitosti	0,7 - 1,0% multiplikační 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 5-2,5%	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 žití/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	900 HUF/m 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	