

ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V ČESKÉ REPUBLICE¹

REAL ESTATE TAXATION IN THE CZECH REPUBLIC

Marie Karfiková²

Abstrakt: K plnění svých funkcí potřebuje stát peníze, a to pro udržitelnost svého fungování, pro usměrňování ekonomických procesů a pro zabezpečení sociálních potřeb občanů. Dopředu musí být plánováno, kolik bude v následujícím roce potřeba peněz (výdajová stránka státního rozpočtu) a kolik jich bude získáno (příjmová stránka). Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu. Právomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných, podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků, které stát lidem poskytuje. Stabilní daní v soustavě daní je od roku 1789 pozemková daň a domovní daň.

Klíčová slova: daň z nemovitých věcí, státní rozpočet, výdaje státního rozpočtu, příjmy státního rozpočtu, daňová politika státu

Abstract: To fulfil its functions, the state needs money, for the sustainability of its functioning, for the regulation of economic processes and for the provision of the social needs of citizens. It is necessary to plan in advance the amount of money needed in the following year (expenditure side of the state budget) and how much will be received (revenue side). We understand taxes as a general burden that obliges the inhabitants of the state to finance the state according to their income, property and purchasing power. The power of the state to tax under certain, well-defined, conditions was institutionalized precisely in order to raise funds to secure the public goods that the state provides to the people. The stable tax in the tax system has been the land tax and the house tax since 1789.

Key words: real estate taxation, state budget, state budget expenditures, state budget revenues, state budget policy

JEL kód: K34, H20

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124.

This work was supported by the Slovak Research and Development Agency under the Contract no. APVV-19-0124.

² prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc. pracovala jeden rok po absolvovaní Právnické fakulty Univerzity Karlovy na Ministerstve financi a od 1. zari 1975 je zamestnana na Právnické fakulte Univerzity Karlovy. V súčasnej dobe je profesorkou na katedre finančného práva a finančnej vedy. Kromě pravidelné publikační činnosti se pravidelně zúčastňuje konferenci jak tuzemských, tak zahraničních, e-mail: karfikov@prf.cuni.cz; ORCID: 0000-0002-5655-7858.

ÚVOD

Po změně společenských vztahů v listopadu 1989 se musel zásadně změnit právní řád, a to i daňové předpisy, a to z potřeby změn ekonomických, právního postavení podnikajících subjektů atd. Logickým vyústěním bylo přijetí nového Ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „*Ústava*“) a Usnesení Předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále je „*Listina*“). Podle Ústavy je Česká republika parlamentní demokracií. Veškerá moc vychází z lidu, který ji vykonává prostřednictvím moci zákonodárné, výkonné a soudní. Lid má plnou suverenitu, nikomu jinému tato suverenita nepřísluší, s nikým se o ni nemusí dělit. Jestliže jde o parlamentní demokracii, pak svým významem Parlament dominuje nad výkonnou mocí, zejména vládou, která je mu ze své činnosti odpovědná. Tím se navazuje na tradice, jejichž kořeny jsou v období první republiky.

S pravidelným přímým zdaněním obyvatelstva se setkáváme již v Deklaraci práv člověka a občana, která v čl. 13 stanoví: „*K vydržování veřejné moci a k úhradě správních výdajů je zapotřebí společných daní; mají být rovnoměrně rozvrženy na všechny občany podle jejich majetkové schopnosti.*“ Dříve se od vládců očekávalo, že vyžijí z vlastního majetku doplňovaného cly, příjmy ze spotřební daně a různými poplatky. Shromáždění (šlechticů, později i zástupců městských stavů atd.), která schvalovala daně pro panovníky ve 14. století, se týkala nikoli pravidelného zdanění, ale jen ad hoc majetkových odvodů zpravidla pro účely vedení válek. Pravidelné zdanění můžeme vnímat jako "konfiskaci bez příčiny", jako spravedlivou kompenzaci za služby, které občanům poskytuje stát, případně jako příspěvek těch schopnějších k solidaritě či jako plnění sociálního závazku vůči ostatním.

Moderní demokratický stát by měl svým občanům zajistit nejen "rovnost před zákonem, nýbrž i rovnoměrnější rozdělení materiálních zdrojů, aby mohly být naplněny naše životní aspirace" (J. Rawls). Vlastnictví je úzce spojeno se svobodou a také s trhem, který je nenahraditelným mechanismem řízení ekonomiky svobodné společnosti, na straně druhé však produkuje velké majetkové a příjmové rozdíly, jejichž korekce není pouze v rámci samotného tržního mechanismu možná. Solidarita je pak etickou hodnotou, umožňující integraci společenství formálně rovných, avšak fakticky nerovných, jednotlivců.

Podle Richarda Pipesa, pokud někdo občanům slíbí svobodu od nedostatku (tedy sociální práva), dává záruku zajišťující jim nejen ochranu jejich vlastního

majetku, ale i přístup ke jmění druhých lidí, který získají s pomocí státu. Zakotvení sociálních práv a s tím související vysoká míra přerozdělení prostřednictvím státu vede k obrovské koncentraci bohatství občanů ve prospěch vlády, což s sebou může nést nebezpečí pro svobodu jednotlivce. Vláda totiž udílením či odpíráním své štědrosti dokáže ovlivnit chování velkého počtu obyvatel.

Jak konstatoval v jednom ze svých odlišných stanovisek soudce ESLP Boštjan Zupančič (k rozsudku *Burden* proti Spojenému království): „Politiky uplatňované v oblasti daní hrají samozřejmě významnou roli, protože mohou finančně motivovat jednotlivce při jejich rozhodování. Tak například, pokud má zákonodárce v úmyslu podporovat heterosexuální manželství, logicky nabídne daňové pobídky, snížení a další zvýhodnění párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti bez ohledu na to, zda mají děti, či nikoli. V případě, že chce podporovat mateřství, přizná tyto stejné tradiční pobídky daňové povahy pouze párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti a mají děti. Jestliže je jeho zájmem odradit občany od rozvodů, daňové zvýhodnění založí na stabilitě párů. Pokud jde o rozumné cíle, k nimž mají tyto pobídky směřovat, může je zákonodárce sdělit, ale nemusí. A i když je zcela odhalí, nemusí to ještě znamenat, že budou naprosto předvídatelné. Předmětné daňové pobídky se kombinují s mnoha dalšími faktory, zejména s motivačními a odrazujícími. V každém případě fiskální politika není jen hospodářskou politikou, ale i skrytou politikou sociální. Progresivní daň je přitom ekonomickým faktorem se silně rovnostářským účinkem, jelikož odstraňuje mnoho nepříjemných důsledků stratifikace společnosti. V oblasti dědické daně se již několikrát uplatnila radikální řešení. Extrémně vysoké zdanění dědictví může kupříkladu naznačovat, že zákonodárce upřednostňuje jmění vydělané spíše než zděděné. Vymezování politiky v oblasti dědické daně však v žádném případě není jednoduchým a přímočarým rozhodovacím procesem. Tato politika je totiž součástí celého komplexu ekonomických rozhodnutí spočívajících z velké části na přerozdělování zdrojů, tedy na sociálním uspořádání společnosti.“

V České republice došlo na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Jedno z prvních rozhodnutí československého ústavního soudu v roce 1992 se v případě týkajícím se zdanění příjmů pracujících starobních důchodců zabývalo problematikou daní z pohledu rovnosti a zákazu diskriminace. Nález

Ústavního soudu PL. ÚS 22/92 ČSFR připustil: „Rovnost občanů před zákonem nebyla chápána jako abstraktní kategorie, ale vždy byla přiřítána k určité právní normě, pojímána ve vzájemném poměru různých subjektů apod. Pokud bylo z rovnosti učiněno právo, je každý jednotlivec oprávněn, aby stát v mezích svých možností odstranil všechny faktické nerovnosti. Tato konstrukce však platí pouze tehdy, uvažujeme-li rovnost jako absolutní. Rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy, požaduje pouze odstranění neodůvodněných rozdílů. Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona. Samotné uložení daňové povinnosti zákonem č. 578/1991 Sb., o státním rozpočtu federace na rok 1992 a o změně daňových a některých dalších zákonů, vymezeným kategoriím občanů, a to bez výjimek, nelze považovat za narušení či odnímání práva na hmotném zabezpečení ve stáří zajištěném čl. 30 odst. 1 Listiny. Speciální normy mohou pro určité obory stanovit zvláštní kritéria rovnosti, která ze všeobecného principu neplynou, protože aplikacím zásady rovnosti nejsou stanoveny tak přesné meze, aby vylučovaly jakékoliv volné uvážení těch, kteří ji aplikují. V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je to věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát pouze na odvolání na veřejné hodnoty“.

Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných, podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků, které stát lidem poskytuje. Listina stanoví v čl. 11 odst. 5, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. To vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva; tato pravomoc je svěřena výlučně Parlamentu. Díkci odst. 5 je třeba interpretovat jako ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spolu definuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mimo jiné z toho, že výsledky

zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen.

1. HISTORICKÝ POHLED NA ZDAŇOVÁNÍ POZEMKŮ A STAVEB

Pro zdůvodnění existence daně z nemovitých věcí má význam historie zdaňování pozemků a staveb.

1.1. Pozemková daň

Pozemková daň (Šouša, 2009, s. 94-96) patřila mezi nejstarší součásti finanční soustavy. Na území českých zemí představoval východisko právní úpravy tzv. josefínský berní patent z 19. září 1789. Dne 23. prosince 1817 byl přijat tzv. stabilní katastr, který vyměřoval pozemky a jejich čistý výnos a zanesl je. Aby Habsburkové pokryli armádní výdaje, byly přijaty dva patenty v roce 1848 a v roce 1859. V roce 1869 byl přijat zákon č. 88/1869 ř.z., o regulaci pozemkové daně, který byl následně novelizován a zrušen byl až v roce 1927. V roce 1860 činila sazba pozemkové daně 26,66 % a tato sazba byla zákonem z roku 1896 snížena na 22,7 %. V této podobě zůstala daň upravena i v době vzniku Československa. Předmětem pozemkové daně byly veškeré zemědělsky upotřebitelné pozemky a lesy. Byl také zaveden institut daňového osvobození, kdy bylo uplatňováno objektivní čili věcné hledisko, nikoliv hledisko subjektivní (osvobození podle povahy vlastníka pozemku). Trvale byly od pozemkové daně osvobozeny bažiny, jezera, rybníky, veřejné cesty, náměstí, hřbitovy atd. Právní úprava obsahovala i dočasné osvobození od pozemkové daně, např. na pozemky dotčené živelnou pohromou na dobu jednoho roku. Subjektem pozemkové daně byl faktický držitel pozemku, tj. nejen vlastník, ale i nájemce. Daň byla stanovena podle právní fikce průměrného výnosu pozemků vymezená podle určitého druhu zemědělské kultury a bonity pozemku.

1.2. Domovní daň

Domovní daň (Šouša, 2009, s. 96-97) byla rovněž jednou ze dříve vzniklých daní. Až do přijetí patentu č. 204/1820 sb.z.p. byla spojena s pozemkovou daní a vybírána jako jedna gruntovní daň. Přijetím uvedeného zákona vznikla samostatná domovní daň. Právní úprava domovní daně byla často novelizována

(uvádí se 543 zveřejněných normativních aktů). Domovní daň měla dvě složky, jednak to byla činžovní daň a jednak tzv. třídní daň. Činžovní daň byla ukládána ze všech budov v Praze, Brně, Olomouci, Opavě, lázeňských městech a dále ve městech, ve kterých alespoň polovina budov byla určena k bydlení a polovina z bytů byla pronajímána. Třídní daň byla uplatňována v případě obytných budov, ze kterých se neplatila činžovní daň. Tato daň byla stanovena podle počtu obytných místností a pater, kdy se původně rozlišovalo dvanáct tříd, později to bylo tříd šestnáct. V poslední třídě se jednalo o byty nejmenší, tj. jednopokojové byty. Předmětem domovní daně byly budovy určené k bydlení. Osвобоzeny od daňové povinnosti byly např. budovy císaře a příslušníků jeho „domu“, chrámy, fary a další kultovní budovy. Sazba daně byla u činžovní daně vymezena procentem ze skutečného anebo konstrukcí odhadu stanoveného nájemného po sražení částky určené na opravy a údržbu stavby.

1.3. Daň z nemovitých věcí od počátku I. světové války do roku 1927

Mobilizací 26. července 1914 začalo nové období ve vývoji daňového systému v rakousko – uherské monarchii (Šouša, 2009, s. 118-123). Ukončení této etapy je pak možné provést k roku 1927, kdy byla přijata nová daňová reforma. Pro překlenutí právního stavu rakousko-uherské dynastie a nově vzniklého Československého státu byl přijat zákon č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého, který zní:

Čl.1 Státní formu československého státu určí Národní shromáždění ve srozumění s Československou Národní radou v Paříži. Orgánem jednomyslné vůle národa a také vykonavatelem státní svrchovanosti je Národní výbor.

Čl.2 Veškeré dosavadní zemské a říšské zákony a nařízení zůstávají prozatím v platnosti.

Čl.3 Všechny úřady samosprávné, státní a župní, ústavy státní, zemské, okresní a zejména i obecní jsou podřízeny Národnímu výboru a prozatím úřadují a jednají dle dosavadních platných zákonů a nařízení.

Čl.4 Zákon tento nabývá účinnosti dnešním dnem.

Čl.5 Národnímu výboru se ukládá, aby tento zákon provedl.

Jednalo se o tzv. recepční normu, která zajistila kontinuitu československého právního řádu, včetně daňového práva, se starými předrevolučními normami a výše citovaný Čl.3, zajistil kontinuitu správního aparátu. Tím byl nastolen dualismus československého právního řádu, kdy na teritoriu historických zemí (Čechy, Morava a Slezsko) platily rakouské právní předpisy, na území Slovenska

a Podkarpatské Rusi pak právo uherské. Tento stav znamenal i nerovné daňové zatížení, kdy v Čechách, na Moravě a ve Slezsku činila pozemková daň 22,7 %, na Slovensku a v Podkarpatské Rusi jen 20 % a na Hlučínsku dokonce jen 10 %, protože tam platilo právo německé. V letech prvé světové války a až do roku 1926 nedošlo k větším a podstatnějším změnám v daňových zákonech.

Po vzniku Československa zůstala pozemková daň zachována v původní podobě, pouze zákon č. 170/1919 Sb. z. a n. jímž se upravuje státní daň a přírážková základna u daní reálných, upravil daň pozemkovou tak, že se zvyšuje se na 22,7 % čistého katastrálního výnosu, zjištěného ve smyslu zákona ze dne 24. května 1869, z. ř. č. 88 a podle zákona ze dne 12. července 1896, z. ř. č. 121 a sazby státní daně domovní třídní a daně činžovní, podle tarifu daně domovní třídní vyměřované (§ 5, lit. a) zákona ze dne 9. února 1882, z. ř. č. 17), zvyšují se na obnos původních sazeb v tomto zákoně uvedených.

1.4. Daňová reforma v roce 1927

Daňová reforma podle zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, se připravovala od roku 1922, její zdůvodnění a prosazení se povedlo za působení Karla Engliše jako ministra financí (Karfíková, Karfík, 2012, s. 392-402). Podstatou a účelem nové právní úpravy byla unifikace daňového práva, kodifikace dosud neupravených otázek, zjednodušení a zprůhlednění daňového systému a jeho modernější systematizace. Reforma kontinuálně navázala na předchozí právní úpravu, zachovala pozemkovou a domovní daň. Principy daní se v podstatě nezměnily. Pozemková daň byla upravena v ustanovení § 94 a násl., domovní daň v ustanovení § 117 a násl., daň činžovní v ustanovení § 143 a násl. a daň třídní v ustanovení § 161 a násl. Po únoru 1948 se daň z pozemků podřídila zemědělské dani – zákon č. 49/1948 Sb., o zemědělské dani, která se postupně měnila, a to zákonem č. 77/1952 Sb., zákonem č. 50/1959 Sb., zákonem č. 112/1966 Sb., zákonem č. 103/1974 Sb. a zákonem č. 172/1988 Sb. a nakonec je zákon o zemědělské dani zrušen zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

1.5. Daňová reforma v roce 1952

Dne 11. listopadu 1952 přijalo Národní shromáždění Československé republiky celkem 14 nových finančních, zejména pak daňových zákonů (Karfíková, 2009, s. 172-180). Tyto zákony, které jsou publikovány v částkách 37 a 38 ročníku 1952 Sbírky zákonů republiky Československé, mj. představovaly provedení radikální daňové reformy (tzv. Kabešovy daňové

reformy podle tehdejšího ministra financí Jaromíra Kabeše) k 1. lednu 1953. Touto daňovou reformou bylo dovršeno postupné zavádění daní odpovídajících socialistickému způsobu hospodaření, tzn. centrálnímu plánování, regulaci cen, monopolizaci zahraničního obchodu, faktickému znemožnění soukromého podnikání atd. Kabešova daňová reforma zavedla některé zcela nové daně a prakticky stoprocentně změnila k 1. lednu 1953 daňový systém Československé republiky (co do rozsahu ji lze historicky porovnat pouze s daňovou reformou k 1. lednu 1993, která zase vracela daňový systém ze socialistických základů do normálních kolejí volné konkurence).

Zdaňování nemovitých věcí bylo realizováno daní z pozemků, která byla součástí zemědělské daně (zákon č. 77/1952 Sb.) a daní domovní, která byla nově do daňové soustavy zavedena od 1. ledna 1953 (zákon č. 80/1952 Sb.).

1.6. Daňová reforma v roce 1992

Po listopadu 1989 bylo zřejmé, že změny ve společenských vztazích budou muset být urychleně promítnuty do celého právního řádu, daňových zákonů nevyjímaje. Byl přijat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který stanovil, že soustavu daní tvoří: daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu, daň spotřební, a to daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu a destilátů, daň z piva, daň z vína a daň z tabáku a tabákových výrobků, daně z příjmů, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň silniční, daň z dědictví a darování, daň z převodu nemovitostí a daně k ochraně životního prostředí, které však zavedeny nebyly. Zrušeny byly postupně daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a místo ní byla zavedena nově daň z nabytí nemovitých věcí. Nově byly zavedeny energetické daně, a to daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Dále do daňové soustavy byla zařazena nová daň z hazardních her.

Zdaňování pozemků a staveb je realizováno daní z nemovitostí podle zákona č. 338/1990 Sb., o dani z nemovitostí.

2. DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Úvodem musím poznamenat, že daň z nemovitých věcí, jak uvedeno výše, je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, který byl v souvislosti s rekodifikací soukromého práva rozsáhle

novelizován a přejmenován na zákon o dani z nemovitých věcí (dále „ZDNV“ nebo „zákon“).

2.1. Nemovité věci v novém občanském zákoníku

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) přijatý v roce 2012 s účinností od 1. ledna 2014 nahradil pojem „nemovitost“ pojmem „nemovitá věc“. Ustanovení § 498 OZ zní:

(1) Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.

(2) Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.

Movité a nemovité věci mají do jisté míry odlišný právní režim. Např. právní jednání, kterým se rozšiřuje nebo převádí právo k nemovité věci, jakož i právní jednání, kterým se takové právo mění nebo ruší, musí mít písemnou formu, zatímco totéž právní jednání ve vztahu k movité věci může být i ústní (§ 559, § 560 OZ). Movitou věc si může přivlastnit kdokoli, naproti tomu opuštěná nemovitá věc připadá státu (§ 1045 a násl. OZ). Pouze movitou věc lze zpracovat do jiné věci (§ 1074 OZ). K vydržení vlastnického práva k movité věci postačí tři roky, zatímco k vydržení vlastnictví k věci nemovité musí nepřetržitá držba trvat deset let (§ 1091 OZ). Odlišný režim mají movité a nemovité věci i při vzniku zástavního práva k nim (§ 1317 a násl. OZ) atd.

Pojem nemovité a movité věci zákon stanoví nikoli definicí vystihující přirozené vlastnosti věcí, ale taxativním výčtem s tím, že v § 498 odst. 1 OZ neuvedené další věci v právním smyslu jsou věcmi movitými, i kdyby jejich přirozená podstata byla nemovitá. Bylo by však zavádějící na základě výše uvedeného uzavřít, že občanský zákoník opustil koncept dělení věcí na movité a nemovité podle jejich přenosnosti. Stále totiž platí, že nemovitými věcmi jsou především pozemky, jež tvoří jednotu se svými součástmi, když pozemek je jistě základní přirozenou nemovitou věcí a pouze na pozemcích a jeho součástech (na pozemku, nad ním nebo pod ním) se mohou nacházet ostatní hmotné věci. Přijali občanský zákoník pravidlo, že součástí pozemku je i fyzikální prostor nad pozemkem a pod ním, pak nestanoví-li zákon jinak (mimo jiné s evidentní výjimkou přirozených věcí movitých a věcí nehmotných, jež na pozemku jen

„leží“, aniž by byly do něho zabudovány, viz § 505 a § 506 odst. 1 OZ na počátku) s dodatkem, že pokud je od pozemku právně oddělena jeho nepřenositelná součást, zůstává její nemovitá podstata zachována (§ 498 odst. 1 věta druhá OZ), stěží si lze představit právní definici rozdílu mezi věcmi movitými a nemovitými, která by lépe vystihovala přirozené pravidlo, že nemovitou věcí je to, s čím nelze hýbat (pozemek a do něho zabudované věci, i když mají vlastní právní režim), a vše ostatní je věcí movitou.

S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba vykládat i § 505 a násl. OZ. Podle § 508 odst. 1 věta první OZ stroj nebo jiné upevněné zařízení není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj (nebo jiné upevněné zařízení) jeho vlastnictvím není. Fakt, že takový stroj se nestává nebo nadále není součástí nemovité věci (zpravidla pozemku), neznámá, že má ztratit svoji nemovitou podstatu (má-li ji vzhledem k tomu, že byl do pozemku zabudován a nelze jej přenést bez porušení jeho podstaty, viz § 498 odst. 1 věta druhá OZ), ale výhradně to, že má mít od nemovité věci, do níž je zabudován, odlišný vlastnický režim.

Stejným způsobem je třeba přistoupit k § 506 odst. 1 OZ, podle něhož součástí pozemku jsou mimo jiné i stavby na něm zřízené, s výjimkou staveb dočasných. I zde je smyslem normy sdělit, že stavba, je-li dočasná, není vlastnickou součástí pozemku, na němž stojí, a to ani tehdy, nelze-li ji od pozemku oddělit bez porušení její podstaty. Pravidlo, že dočasná stavba je samostatnou věcí, a proto vlastnickou může patřit někomu jinému než pozemek, na němž stojí, nemění nic na obecném principu, že stavba spojená s pozemkem pevným základem má i právně nemovitý charakter. Právě prezentovaný závěr lze podpořit i odkazem na § 3055 odst. 1 OZ, podle něhož stavba spojená se zemí pevným základem, která do 31.12.2013 nepatřila vlastníku pozemku, si i nyní podrží postavení samostatné nemovité věci až do doby, než dojde ke sjednocení vlastnictví pozemku a stavby. Toto pravidlo má smysl za situace, kdy zákonodárce i nadále vychází z koncepce, že stavba spojená se zemí pevným základem má nemovitý charakter, který se projeví buď tím, že je součástí jiné nemovitosti (pozemku), nebo tak, že je samostatnou věcí nemovitou. Pro systematický výklad práva by bylo nepřijatelné tvrdit, že stavba spojená se zemí pevným základem, která pro svoji dočasnost nemusí patřit vlastníku pozemku, je věcí movitou (srov. i s § 498 odst. 1 věta druhá OZ).

Zbývá dodat, že vznikla-li dočasná stavba v rámci realizace práva stavby podle § 1240 a násl. OZ, nejde po právní stránce o dočasnou stavbu podle § 506

OZ, ale o právo stavby, které je pokládáno za nemovitou věc na základě zvláštní normy (§ 1242 OZ).

Daň z nemovitých věcí byla od své účinnosti ke dni 1. ledna 1993 novelizována více jak čtyřicetkrát. Zároveň se musí připomenout důležitá vyhláška č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků. Daň z nemovitých věcí je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek. Výslovným uvedením jednotek se respektuje jejich specifická právní úprava v občanském zákoníku. Jak vyplývá z § 1159 OZ, jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá.

V případě daně z nemovitých věcí platí základní zásada, že nemovité věci této dani podléhají bez ohledu na to, zda jsou využívány k podnikání či nikoliv, na rozdíl např. od silniční daně.

2.2. Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Z toho tedy vyplývá, že předmětem daně nejsou pozemky, které nejsou na území České republiky, a také pozemky, které nejsou evidované v katastru nemovitostí. Vymezení pozemku je obsaženo v § 2 písm. a) katastrálního zákona, stejný zákon vymezuje i katastr nemovitostí. Naopak předmětem daně nejsou zejména pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy stavby. Jde o pozemky zastavěné budovami a inženýrskými stavbami uvedenými v příloze ZDNOV, tedy takovými stavbami, které jsou předmětem daně. Pokud by se jednalo o stavby, které předmětem daně nejsou, potom se vyjmutí pozemku z předmětu daně neuplatní.

Předmětem daně nejsou:

- lesní plochy, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštních určení (§ 7 a § 8 lesního zákona),
- pozemky, které jsou vodní plochou, s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky určené pro obranu České republiky,
- pozemky, které jsou součástí jednotky, a pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami; protože tyto pozemky jsou součástí jednotky, měly by být takto i zdaněny a nejsou proto samostatně předmětem daně z pozemků, předmětem zdanění je

jednotka jako nemovitá věc. V případě pozemků ve spoluvlastnictví se jedná zejména o snížení administrativní náročnosti, podmínkou ale je, že se musí jednat o spoluvlastnictví všech vlastníků, pokud toto nebude splněno, jedná se o předmět daně z pozemků. V obou případech se jedná o úpravu platnou od roku 2014.

Pozemky osvobozené od daně jsou vymezeny v ustanovení § 4 ZDNOV, kde je uveden poměrně široký okruh pozemků osvobozených od této daně. Jedná se o pozemky, které sice pod předmět daně spadají, ale daň se z nich za předem stanovených podmínek neplatí. Výčet osvobozených pozemků v zákoně je taxativní.

Poplatníkem daně je v první řadě vlastník pozemku. Poplatníkem daně z pozemků je vždy nájemce nebo pachtýř u pronajatého nebo propachtovaného pozemku, je-li a) evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, b) s ním příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, nebo c) převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Uživatel je poplatníkem daně z pozemků v případě, že vlastník pozemku není znám.

Rozhodující parametry pro výpočet daně, tj. základ daně a sazba daně, jsou stanoveny odlišně pro jednotlivé druhy pozemků, které vycházejí z rozdělení pozemků v katastru nemovitostí. Členění pozemků podle druhů je obsaženo v § 3 odst. 2 katastrálního zákona a z toho vychází i rozdělení pozemků pro daňové účely. Podle této úpravy se pozemky člení podle druhů na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty (označují se souhrnně jako zemědělské pozemky), lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Pro rozhodování, o jaký druh pozemku se jedná, je rozhodující zápis v katastru nemovitostí, resp. to, co je uvedeno na výpisu z katastru.

Základem daně může být:

- cena půdy, a to u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů; cena půdy se zjistí jako součin skutečně výměry pozemku v m² a průměrné ceny půdy stanovené na 1 m² vyhláškou č. 298/2014 Sb.,
- u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je možno základ daně stanovit dvěma způsoby, a to jako cenu pozemku zjištěnou dle platných cenových předpisů k 1. 1. zdaňovacího období, což v praxi znamená zpracovaný znalecký posudek, nebo jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč;

- skutečná výměra pozemku v m² u ostatních pozemků, které nejsou uvedeny v předchozích odstavcích; z kontextu zákona vyplývá, že se jedná o zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky, zpevněné plochy a ostatní pozemky, pokud jsou předmětem daně.

Pro jednotlivé druhy pozemků je sazba daně stanovena odlišně, a to následovně:

- orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady - 0,75 %,
- trvalé travní porosty, hospodářské lesy, rybníky pro chov ryb - 0,25 %,
- stavební pozemky - 2 Kč/m²,
- zastavěné plochy, nádvoří a ostatní neuvedené pozemky - 0,20 Kč/m²,
- zpevněné plochy pozemků užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužící pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství - 1,00 Kč/m²,
- zpevněné plochy pozemků užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost - 5,00 Kč/m².

Sazba daně u stavebních pozemků, tj. 2 Kč, se dále násobí koeficientem velikosti obce, který se pohybuje od 1,0 do 4,5, rozhodující je počet obyvatel obce podle posledního sčítání lidu. Obec může obecně závaznou vyhláškou tento koeficient také snížit nebo zvýšit.

Slouží-li zpevněná plocha pozemku různým podnikatelským činnostem a nelze-li vymežit rozsahy výměry zpevněné plochy pozemku sloužící jednotlivým činnostem, použije se sazba daně 5,00 Kč.

2.3. Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně ze staveb a jednotek je, nachází-li se na území ČR:

a) zdanitelná stavba:

- budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle katastrálního zákona,
- inženýrská stavba uvedená v příloze k zákonu,

b) zdanitelná jednotka, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí jednotka dokončená nebo užívaná.

Předmět daně je počínaje rokem 2014 vymezen v návaznosti na současný občanský zákoník. Předmětem daně jsou tedy budovy, dále inženýrské stavby výslovně uvedené v příloze zákona a jednotky. Předmětem daně je budova podle

katastrálního zákona, tedy nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí, a to bez ohledu na skutečnost, zda je, či není evidována v katastru nemovitostí. Inženýrské stavby, které jsou předmětem daně, jsou výslovně uvedeny v příloze zákona. Jedná se především o věže, stožáry a komíny.

Obdobně jako v případě pozemků i v případě staveb je v § 9 ZDNL vymezen široký okruh staveb, který je předmětem daně, ale současně je od daně osvobozen.

Z pohledu poplatníka je přístup zákona stejný jako v případě poplatníků daně z pozemků. Poplatníkem daně je v první řadě vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Pokud se jedná o svěřený majetek, poplatníkem je obec nebo kraj jako vlastník.

Pro výpočet daně je důležitý základ daně a sazba daně. Stanovení základu daně se liší podle toho, zda se jedná o zdanitelnou stavbu nebo zdanitelnou jednotku. V případě, že se jedná o zdanitelnou stavbu, základem daně je výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1.1. zdaňovacího období. Zastavěnou plochou se rozumí zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby, vychází se vždy ze skutečného stavu zastavěné plochy stavby. V případě, že se jedná o zdanitelnou jednotku, základem daně je upravená podlahová plocha, kterou je výměra podlahové plochy jednotky v m² k 1. 1. zdaňovacího období vynásobená koeficientem. Rozhodující je tedy vždy základ daně k 1. 1. zdaňovacího období.

Sazby daně jsou stanoveny v § 11 ZDNL a jsou pro jednotlivé druhy staveb a jednotek stanoveny takto:

- u budovy obytného domu a u ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy 2 Kč za m² zastavěné plochy,
- u budovy pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu užívané pro rodinnou rekreaci 6 Kč za m² zastavěné plochy a u budovy, která plní doplňkovou funkci k těmto budovám, s výjimkou garáže 2 Kč za m² zastavěné plochy,
- u garáže vystavěné odděleně od budov obytných domů a u zdanitelné jednotky, jejíž převažující část podlahové plochy je užívána jako garáž, 8 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,

- u zdanitelné stavby a u zdanitelné jednotky, jejichž převažující část zastavěné plochy nadzemní části zdanitelné stavby nebo podlahové plochy zdanitelné jednotky je užívána k podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy, nebo upravené podlahové plochy, pokud se jedná o stavby a zdanitelné jednotky sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 10 Kč za m² zastavěné plochy, nebo upravené podlahové plochy a u staveb a zdanitelných jednotek sloužících ostatním druhům podnikání také 10 Kč za m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
- u ostatní zdanitelné stavby 6 Kč za 1 m² zastavěné plochy,
- u ostatní zdanitelné jednotky 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy.

Celý postup výpočtu včetně případného použití koeficientů je relativně dobře popsán v uvedeném ustanovení § 11 ZDNOV a také je součástí formuláře daňového přiznání.

Zdaňovacím obdobím je vždy zásadně kalendářní rok a rozhodující je stav k 1. 1. zdaňovacího období. Pokud v průběhu zdaňovacího období nastanou nějaké změny, nepřihlíží se k nim a promítnou se do daňové povinnosti až v následujícím zdaňovacím období.

Daňové přiznání se podává do 31. 1. zdaňovacího období. Jedná se o poněkud zvláštní úpravu v našem daňovém systému, kdy se daňové přiznání nepodává zpětně, ale dopředu. Dalším charakteristickým rysem procesní úpravy této daně je skutečnost, že daňové přiznání se nepodává, pokud jej poplatník podal za některé z předchozích zdaňovacích období, případně byla-li daň stanovena za některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Pokud v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání poplatník zemře a zůstavitel daňové přiznání nepodal, přechází na základě ustanovení § 239b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinnost podat daňové přiznání na osobu spravující pozůstalost, přičemž lhůta se pak prodlužuje o dva měsíce. Lhůta pro podání daňového přiznání se prodlužuje také v případě, že nebylo do 31. 12. roku, ve kterém byl podán návrh na vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí, rozhodnuto o jeho povolení, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí. Daňové přiznání poplatník podává na zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu. Ustanovení § 13 ZDNOV upravuje tzv. solidární

daňovou povinnost, jež mají poplatníci, kteří jsou spoluvlastníky nemovité věci, nebo u nichž nelze určit podíl na nemovité věci. Tito poplatníci jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

Placení daně je upraveno v ustanovení § 15 ZDŇV. Rozhodující pro termíny platby daně z nemovitých věcí je její výše:

- pokud roční daň z nemovitých věcí nepřesáhne částku 5 000 Kč, je splatná najednou, a to do 31. 5. zdaňovacího období,
- pokud je tato částka překročena, je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to do 31. 5. a 30. 11. zdaňovacího období,
- zvláštní postup se uplatní u poplatníků provozující zemědělskou výrobu a chov ryb; pro ty jsou stanoveny dvě stejné splátky, a to do 31. 8. a 30. 11. zdaňovacího období; i pro tyto poplatníky ale platí postup při roční výši daně do 5 000 Kč,
- všichni poplatníci mají možnost zaplatit daň najednou do 31. 5. zdaňovacího období, i když daň přesáhne částku 5 000 Kč; důvodem je zejména snížení související administrativy.

ZÁVĚR

Daň z nemovitých věcí nahradila s účinností od 1. ledna 1993 dosavadní daň zemědělskou upravenou zákonem č. 172/1988 Sb. a daň domovní upravenou zákonem č. 143/1961 Sb. Období od roku 1948, kdy daň z pozemků nebyla upravena samostatně a nahrazovala ji zemědělská daň, skončilo rokem 1992 a v současné době máme právní úpravu jak daně z pozemků, tak daně ze staveb, navíc ještě zdaňujeme jednotky. Při přípravě nové právní úpravy v roce 1992 se vycházelo z principů daně z nemovitého majetku např. v Dánsku, SRN a Rakousku, zejména v oblasti rozsahu předmětu daně. Daň z nemovitých věcí je, jak jsem výše poukázala, stabilní daní od dob Marie Terezie. Na této konstrukci se nic nezměnilo, a to ani s ohledem na současný občanský zákoník, kdy stavba je v současné době považována za součást pozemku – pokud se jedná o shodného vlastníka. Tato daň a její konstrukce jsou za ta léta existence natolik zobecněna, že její aplikace nečiní potíže. Touto daní je každoročně zdaňováno vlastnictví nemovitých věcí. Výlučným příjmem výnosů této daně jsou obce, zatímco správu daně zajišťuje stát prostřednictvím finančních úřadů. Z rozpočtového hlediska je výnos daně příjmem měst a obcí, který významně posiluje jejich příjmovou základnu. Jedná se o stabilní příjem, který v roce 2020 činil více jak 11 miliard Kč (viz Státní závěrečný účet územních rozpočtů za rok 2020). S ohledem na výše

uvedené se domnívám, že by tato daň měla být součástí naší daňové soustavy i do budoucna.

POUŽITÁ LITERATURA

1. KARFÍKOVÁ, M. a Z. KARFÍK, 2012. Rozpočtová a daňová reforma podle Karla Engliš. *Právník*. roč. 151, č. 4, s. 392-402. ISSN: 0231-6625.
2. KARFÍKOVÁ, M., 2009. Soustava státních příjmů v letech 1952-1970. In: STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, s. 172-180, ISBN: 978-80-87109-15-1.
3. ŠOUŠA, J. jr., 2009. Přímé daně do roku 1918. In: STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, s. 94-123, ISBN: 978-80-87109-15-1.