

BENEFICIÁŘ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ Z POHLEDU VYBRANÝCH KONSTRUKČNÍCH PRVKŮ DANĚ. KOMPARACE ČR S VYBRANÝMI STÁTY EU

KRISTÝNA MÜLEROVÁ

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

Abstract in original language

Tato práce si klade za cíl upozornit na některé aspekty daně z nemovitostí v ohledu na jejich vztah k beneficiáři. Autorka se zabývá vybranými konstrukčními prvky daně, jako jsou sazba, daňový základ a osvobození od daně, s ohledem na individuální potřeby jednotlivých obcí. Práce srovnává situaci v České republice s jinými vybranými zeměmi v rámci Evropské unie.

Key words in original language

Daň; nemovitost; sazba; daňový základ.

Abstract

This work proposes caution about some aspects of the real estate tax with regard to their relation to the beneficiary. The authoress deals with selected structural elements of the tax, as are the rate, the tax base and the tax exemption considering the individual needs of particular municipalities. This work compares the situation in the Czech republic with other countries of the European Union.

Key words

Tax; real estate; rate; tax base.

1. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Daň z nemovitostí je daní majetkovou, přímou, adresnou, typu in rem. Je jednou z nejtypičtějších majetkových daní vůbec. Objevuje se s různými obměnami v daňových systémech většiny vyspělých států.

Podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, se daň z nemovitostí týká nemovitostí na území České republiky. Skládá se z daně ze staveb a daně z pozemků. Součet těchto dvou daní tvoří konečnou výši daně.

Existují tři různé principy, které zdanění nemovitostí zdůvodňují. Prvním z nich je princip užitku neboli prospěchu. Tento princip uvádí, že úhrada daně z nemovitostí přinese vlastníkovu užitek ve formě různých služeb, jako jsou veřejné osvětlení, infrastruktura či propagace lokality. To v konečném součtu zvýší cenu nemovitosti na trhu. Druhým principem je princip schopnosti daňové úhrady, který zdůrazňuje potřebu zachování společenské

regulace. Třetím principem je princip ekologický. Ten se snaží daň z nemovitostí pojmut jako daň za spotřebu půdy. Klade tedy důraz na obtížnou obnovitelnost tohoto přírodního zdroje. To ale na druhé straně znamená úplné osvobození budov od této daně.¹

1.1 MOŽNOSTI OVLIVNĚNÍ DANĚ BENEFICIÁŘEM

Konstrukční prvky daně z nemovitostí jsou v České republice stanoveny centrálně. Daňový beneficiář, tedy obce, mají jen velmi omezené možnosti přizpůsobit daň svým specifickým podmínkám. Přesněji řečeno mají k dispozici dvě možnosti týkající se osvobození od daně a tři způsoby jak ovlivnit sazbu pomocí koeficientů.

Jedním z uvedených způsobů ovlivnění výše daně, je dispozice s polohovou rentou, pomocí níž lze státem určenou výši sazby obecně závaznou vyhláškou o jednu kategorii zvýšit, nebo až o tři kategorie snížit. Dále je zde obecní koeficient, který pak může obec uplatnit na některé ze staveb, u nichž nelze využít ovlivnění výše sazby pomocí polohové renty. K těmto stavbám patří například garáže, stavby užívané k individuální rekreaci, nebo stavby, které k těmto stavbám mají funkci doplňkovou. Opět je k zavedení koeficientu třeba obecně závazné vyhlášky, která jej stanoví buď jen pro některé takovéto objekty, nebo pro všechny. Tímto koeficientem, jehož hodnota činí 1,5, se násobí základní sazba daně.²

Další příležitost přinesla obcím novela zákona o dani z nemovitostí č. 576/2002 Sb. Na jejím základě může obec při řešení důsledků živelních pohrom zcela nebo částečně osvobodit od daně z nemovitostí na svém území obecně závaznou vyhláškou nemovitosti, které byly katastrofou postiženy, a to nejdéle na dobu 5 let. Osvobození lze takto stanovit i za již uplynulé zdaňovací období.³ Novela zákona o dani z nemovitostí č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pak dala obcím k dispozici poslední dvě možnosti ovlivnění daně. Jednak jim umožnila zavést na svém území místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5 a jednak stanovila další druh osvobození, jehož uplatnění je plně v rukou obecních úřadů. Jedná se o osvobození pro zemědělské pozemky. Podle zákona o dani z nemovitostí lze takto od daně osvobodit pozemky orné půdy, ovocných sadů, chmelnic,

¹ RADVAN, M. Daň z nemovitostí. In RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. s. 288-289.

² RADVAN, M. *Možnost obcí ovlivnit daň z nemovitostí* [online]. Poslední úpravy 8. 7. 2010 [citováno 8. listopadu 2010]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2008/files/pdf/financ/radvan_michal.pdf>.

³ KARFÍKOVÁ, M. Přímé daně. In BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 5. uprav. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 228.

vinic a trvalých travních porostů, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou.⁴

I když tedy výčet příležitostí, jež mají obce k dispozici, malý není, v praxi jim to mnoho prostoru neposkytuje. Místo neustálých omezení a pomalého narůstání pravomocí, by bylo dle mého názoru efektivnější, kdyby stát stanovil jen základní rámec daně a ponechal podrobnější úpravu k dispozici obci. Ta má totiž jednoznačně nejlepší přehled o stavbách a pozemcích ve svém obvodu. Mohla by tedy přizpůsobit daň svým konkrétním specifickým podmínkám a zvýšit tak efektivnost i opodstatněnost jejího výběru. Prakticky toho lze dosáhnout tak, že stát obci umožní stanovit si individuálně nejruznější druhy výjimek a daňových osvobození či samostatně určit daňový základ nebo dá obci možnost upravit si výši sazby přímo, nikoli jen komplikováním výpočtu daně pomocí koeficientů.

V souladu s mými teoretickými úvahami je praxe většiny vyspělých států Evropské unie, jejichž finanční systémy umožňují obcím stanovovat nejruznější aspekty daně z nemovitostí. Nejčastěji se tak jedná o výši sazby, ale často stanovují i druhy úlev a osvobození. V některých zemích mohou obce rozhodovat i o daňovém základu. Dále je ve vyspělých státech Evropské unie poměrně běžné, že kromě státu a obcí je část pravomocí i povinností přenesena na jednotlivé regiony.

1.2 SPRÁVCE DANĚ

Správu daně vykonávají v České republice finanční úřady, v jejichž územní působnosti se nemovitost nachází. Beneficiářem daně je ale obec. Z tohoto důvodu uzákonění finančního úřadu jako správce daně nepovažuji za příliš šťastné. Když obec z výnosu daně profituje a zároveň zajišťuje vlastníkům nemovitostí služby, na jejichž základě získávají nemovitosti na hodnotě, proč se mají o výběr daně starat finanční úřady, tedy stát. Tato česká praxe nerespektuje výše zmíněnou zásadu prospěchu. Dále mi také přijde jako plýtvání, když jdou vybrané finanční prostředky delší a organizačně i finančně náročnější cestou, místo toho aby si je obec vybrala a rovnou ponechala ve svém rozpočtu. Není tento způsob hospodaření v rozporu s principem hospodárnosti? Nehledě na fakt, že by si obec samostatným výběrem daně upevnila své samosprávné postavení (k tomu blíže Pařízková⁵).

Pro svá tvrzení hledám opět oporu v právních rádech států Evropské unie, které mě v mých názorech utvrzují a z většiny ponechávají povinnost výběru daně obcím. Úprava daně z nemovitostí ale není v rámci Evropské

⁴ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ PAŘÍZKOVÁ, I. *Finance územních samosprávných celků*. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 1998. s. 116.

unie zdaleka jednotná. Mluvím o převažujících trendech, které ve státech, jež je uplatňují, fungují již mnoho let.

Otázka daně z nemovitostí je v průřezu Evropskou unií velice rozmanitá, přitom se ale neuvažuje o jakémkoli druhu unifikace této daně. Navíc na unifikaci daně netlačí ani potřeba vyloučit vzájemnou konkurenci daně v jednotlivých státech. Konkurence je totiž prakticky nemožná, a to především z důvodu imobility předmětu zdanění.⁶ Tato různorodost pravděpodobně přetrvá ještě dlouhou dobu, nikdo nám tedy nebude diktovat, jakým směrem máme další úpravy daně z nemovitostí vést. Přesto bychom o změnách mohli uvažovat, protože zde je co zdokonalovat a je to o tolik snazší, když nemusíme úpravy složitě vymýšlet a můžeme se nechat inspirovat již fungujícími systémy jiných vyspělých evropských zemí.

2. KONSTRUKCE DANĚ V EU

Na ukázkou zde chci uvést několik států Evropské Unie, jejichž způsob stanovení konstrukčních prvků daně považuji s ohledem na beneficiáře za zdařilejší, než jak je tomu v České republice. Níže uvedené státy jsem vybrala především proto, že se jejich systémy daně z nemovitostí od českého nejvíce odlišují a přitom jsou efektivní a funkční již mnoho let. Zároveň se také jedná vesměs o státy v mnohých ohledech vyspělejší a s delší tradicí zdaňování než u nás.

2.1 FRANCIE

Ve Francii má zdanění nemovitostí dlouho tradici. Bylo zavedeno již napoleonskou ústavou, která platila ve Francii od roku 1807. Nyní jsou jednotlivé pravomoci i povinnosti týkající se daně z nemovitostí rozděleny do všech tří správních úrovní, tedy státní, regionální i místní.⁷ Jak sazba daně, tak i osvobození, jsou zde stanovovány dílem na místní úrovni a dílem na regionální. Daňový základ je oproti tomu určen státní mocí pro všechny subjekty jednotně. Daň vybírají generální finanční ředitelství a 8% z výnosu daně náleží státu. O ostatní prostředky z výnosu se pak dělí jednotlivé regiony a obce.⁸ Toto pojetí rozdělení výnosu považuji vzhledem k rozdělení pravomocí i povinností mezi jednotlivé subjekty za spravedlivé. I když princip prospěchu a myslím, že ani princip hospodárnosti, ne zcela

⁶ RADVAN, M. Daň z nemovitostí. In RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. s. 288.

⁷ NOWECKI, G. Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji. In *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości – praca zbiorowa pod redakcją prof. Leonarda Etela*. Warszawa : Kancelaria Sejmu, 2003. s. 25.

⁸ *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

respektuje, jsou z vybrané částky uspokojeny všechny subjekty, které s ní mají co dočinění, což mi přijde logické i praktické.

2.2 VELKÁ BRITÁNIE

Velká Británie řadí daň z nemovitostí mezi místní daně, což předem avizuje, že může být mnoho z pravomocí týkajících se této daně ponecháno obcím. Obce zde ale nemají takovou volnost, jaká by se dala předpokládat. U všech konstrukčních prvků zakotvuje základní ustanovení vždy stát a jen u dvou z nich je obcím poskytnuta možnost individuální úpravy ve státem stanoveném rámci. Jedná se zde o ustanovení týkající se sazby a obdobně jako sazba, je nastavena i možnost určit jednotlivá osvobození od daně. O výběr daně se starají finanční úřady a příjem z ní putuje do rozpočtů obcí.⁹

2.3 NĚMECKO

Ustanovení o dani z nemovitostí ve Spolkové republice Německo se do určité míry také podobají českým. Daňový základ i osvobození jsou zde stanovena centrálně, tedy pro všechny obce shodně, bez možnosti individuálních úprav. Sazba je oproti tomu stanovována pouze na místní úrovni bez omezování centrálním předpisem. Prospěch z daně mají v Německu, stejně jako u nás, obce. Těm je ale výběr daně zároveň svěřen. Zajímavostí zde je, že mnoho vesnic přidružuje daň z nemovitostí k poplatku za odpad a činí z nich tak daň jedinou.¹⁰ Kvůli problémům, které v Německu kvůli opodstatněnosti daně z nemovitostí vznikly, se němci snaží opřít nutnost daně o princip ekologický, jehož základní myšlenky jsem popsala výše.¹¹

2.4 POLSKO

V Polsku je většina konstrukčních prvků daně z nemovitostí stanovena centrálně státem. U úlev a daňových osvobození jsou ale centrálně zakotvena jen nejdůležitější ustanovení a zbytek je ponechán k úpravě obcím. Sazba je svěřena do pravomoci obcí plně. To municipalitám umožňuje efektivně přizpůsobit daň svým specifickým podmínkám. Příjemcem výnosu daně z nemovitostí jsou jednotlivé obce, tyto jsou ale výběrem daně zároveň pověřeny.¹² Princip prospěchu je zde tedy

⁹ *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

¹⁰ *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

¹¹ RADVAN, M. Daň z nemovitostí. In RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. s. 289.

¹² *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

respektován. Zajímavostí je, že je polská daň z nemovitostí rozdělena do tří různých předpisů.¹³ To ale z hlediska jednoduchosti a přehlednosti nepovažuji za vhodné.

2.5 ŠPANĚLSKO

Španělsko má základní normy pro daň z nemovitostí stanoveny centrálně. U sazby je ale podrobnější úprava ponechána obcím a totéž platí o úlevách a osvobozeních. Obce mají tedy opět i zde možnost daň individuálně přizpůsobovat svým aktuálním podmínkám. Příjemcem výnosu z daně jsou, jako ve většině evropských států obce, které jsou zároveň výběrem daně pověřeny.¹⁴ Princip prospěchu tedy Španělsko respektuje.

2.6 RAKOUSKO

V Rakousku je úprava daně z nemovitostí, co se beneficiáře týče, totožná s úpravou španělskou. Základní normy upravující daň z nemovitostí jsou opět definovány centrálně, u sazby a druhů osvobození mají ale obce možnost individuálního přizpůsobení. Výběr daně zajišťují obce a jsou současně jejím příjemcem, což opět předznamenává soulad úpravy s principem prospěchu.¹⁵

3. KOMPARACE

Když porovnáím systém daně z nemovitostí v České republice a Francii, chtěla bych vytknout především volnost, týkající se sazby a osvobození, kterou mají, na rozdíl od českých obcí, francouzské k dispozici. Zvláštností Francie je, jak se na dani podílí regiony, které jsou zároveň jedním z beneficiářů. V praxi si u nás něco podobného moc nedokážu představit, není to, podle mého názoru, v souladu s principem hospodárnosti.

Britská daň z nemovitostí mi velmi připomíná českou úpravu. Je tomu tak především díky způsobu správy daně, když, ačkoli je dokonce označena za daň místní, zajišťuje její výběr stát. Také tedy nerespektuje princip prospěchu. Zároveň mi českou právní úpravu připomínají státně zakotvené konstrukční prvky. Britské řešení daně z nemovitostí považuji přesto za zdařilejší, a to právě kvůli širokým možnostem, které jsou obcím poskytnuty v souvislosti s úpravou výše sazby a daňových osvobození.

¹³ ETEL, L. System opodatkowania nieruchomości w Polsce. In *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości – praca zbiorowa pod redakcją prof. Leonarda Etela*. Warszawa : Kancelaria Sejmu, 2003. s. 175.

¹⁴ *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

¹⁵ *Taxes in Europe database* [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.

Ve srovnání s německou úpravou je česká stejně omezena v možnostech daňového základu a osvobození, sazbu ale Spolková republika Německo svěřuje plně do rukou obcím. Na rozdíl od Česka, Německo respektuje princip prospěchu a deleguje výběr daně na místní úroveň. V tom vidím pro německé obce velkou výhodu a možnost okamžité dispozice s vybranými prostředky, kterou české obce nemají.

Polsko má svou úpravu v mnohém podobnou úpravě německé. Většina konstrukčních prvků opět závisí na státní úpravě, tak jako v České republice. Je zde ale více možností než u nás ovlivnit daň pomocí osvobození, s nimiž mohou obce ve státem stanoveném rámci dále disponovat. Zákonná úprava sazby je ale již zcela jiná, než česká, je totiž ponechána plně k dispozici obcím, bez státních omezení. Zároveň Polsko, na rozdíl od České republiky, respektuje i princip prospěchu, když správu svěřuje do rukou svým obcím.

Při srovnání České republiky se Španělskem mají opět i španělské obce více prostoru k dispozici s daní. Tento prostor jim poskytuje možnost upravit si v zákonných mezích podle svých potřeb druhy osvobození a daňovou sazbu. Zároveň Španělsko respektuje princip prospěchu, když jsou španělské obce jako beneficiáři daně zároveň i jejím správcem. Toto o České republice také říci nemůžeme.

Totéž, co jsem výše napsala o srovnání španělské úpravy s českou, lze říci i při porovnávání české úpravy daně z nemovitostí s rakouskou. Rakouské obce mají také možnost disponovat s daňovou sazbou a druhy osvobození, zároveň jsou též správcem daně. Tyto tři věci je v porovnání s českými obcemi při výběru daně zvýhodňují a posilují jejich samosprávné postavení.

4. ZÁVĚREČNÁ ÚVAHA

Mnou výše uvedené příklady ukazují na jiné, a v určitých ohledech často lepší způsoby právní regulace daně z nemovitostí. V budoucnu by se jimi Česká republika mohla nechat inspirovat a delegovat více pravomocí i povinností na obce. Nemyslím tím ale absolutní svévoli, pouze vytvoření manipulačního prostoru, v rámci státem stanovených konstrukčních prvků. Pokud bude obcím umožněno přizpůsobit si daň tak, aby odpovídala jejich specifickým podmínkám či aktuálním potřebám, zvýší se tím pravděpodobnost úspěšného výběru daně a potřeba zdanění bude vůči poplatníkům lépe zdůvodnitelná.

Další pozitivní změny by dle mého názoru přineslo, kdyby výběrem daně byla, namísto státu, pověřena obec. Jednak považuji za logičtější a hospodárnější, aby obec, jako beneficiář daně z nemovitostí, zajišťovala její výběr. Zjednodušil by se tím totiž přístup obce k vybraným prostředkům. Zároveň by se také zefektivnila kontrola a vymáhání daně, protože správce by tak činil pro sebe, kvůli naplnění svého vlastního rozpočtu. Nehledě na to, že konkrétní obec má o nemovitostech ve svém okolí jistě lepší přehled

než stát, což by efektivitu výběrů jen zvýšilo. To vše v celkovém součtu by pak mohlo zabránit mnoha daňovým únikům. Posledním argumentem, proč učinit obce správcem daně, je důraz na respektování principu prospěchu, který jsem popsala v první kapitole.

Ať už ale proběhne v budoucnu jakákoli změna naší právní úpravy daně z nemovitostí, doufám jen, že půjde v duchu vyšší efektivity, jednoduchosti a větší hospodárnosti celého systému

Literature:

- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. uprav. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009.
- RADVAN, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008.
- PAŘÍZKOVÁ, I. Finance územních samosprávných celků. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 1998.
- ETEL, L. Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości – praca zbiorowa pod redakcja prof. Leonarda Etela. Warszawa : Kancelaria Sejmu, 2003.
- Taxes in Europe database [online]. Poslední úpravy 12. 4. 2007 [citováno 20. října 2010]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do>.
- RADVAN, M. Možnost obcí ovlivnit daň z nemovitostí [online]. Poslední úpravy 8. 7. 2010 [citováno 8. listopadu 2010]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2008/files/pdf/financ/radvan_michal.pdf>.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Contact – email

170019@mail.muni.cz