

NOVELA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

PETR NOVOTNÝ, PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ

1. ÚVOD¹

Zákon o dani z nemovitostí č. 338/1992 Sb. se nevyhnul novelizaci ani pro rok 2014. Zákon o dani z nemovitostí byl s účinností k 1. lednu 2014 poměrně nestandardně novelizován zákonným opatřením Senátu (senátní tisk 184), které bylo schváleno Poslaneckou sněmovnou České republiky dne 27. 11. 2013 a vyhlášeno ve Sbírce zákonů pod číslem 344/2013 Sb. Jedná se o zákonné opatření o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Tímto zákonným opatřením tak nedošlo jen k novelizaci zákona o dani z nemovitostí, ale též dalších daňových zákonů a ke zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (ten byl nahrazen novým zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí). Zákonné opatření v oblasti daně z nemovitostí v první řadě reaguje na rekodifikaci soukromého práva a nabytí účinnosti nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., a to především pokud jde o zcela novou terminologii nového občanského kodexu.

To se projevuje již ve změně označení zákona o dani z nemovitostí, který je nově nazván zákon o dani z nemovitých věcí. Důvodem je skutečnost, že nový občanský zákoník již nepracuje s pojmem „nemovitost“ ale definuje pojem nemovitá věc (srov. § 498 občanského zákoníku). Nemovitou věc nový občanský zákoník definuje jako „pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon“. Za nemovitou věc je rovněž považována věc, jež sice není součástí pozemku, a zároveň ji nelze přemístit bez porušení její podstaty. Vyjádřením zásady superficies solo cedit je vymezení součástí pozemku. Součástí pozemku totiž je nově i „prostor nad povrchem pozemku i pod ním, stavby zřízené na pozemku a jiná zřízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech“. Pokud by bylo stricto sensu dodrženo soukromoprávní pojetí nemovité věci tak, jak jej vymezují příslušná ustanovení nového občanského zákoníku, muselo by dojít k zúžení předmětu daně na pouhé pozemky a pří-

¹ Tento text byl zpracován spoluautorem Petrem Novotným v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Tento text byl zpracován spoluautorkou Pavlínou Vondráčkovou v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

padně právo stavby na cizím pozemku, které je občanským zákoníkem chápáno rovněž jako věc nemovitá. To by s sebou zcela zjevně neslo nutnost zcela nové úpravy daně z nemovitých věcí, což by patrně nebylo praktické (v úvahu to přichází de lege ferenda event. pro případ, že by se základ daně z nemovitých věcí určoval shodně jako jejich hodnota). Prozatím se zákon o dani z nemovitých věcí spokojil se zavedením fikce pro účely daňové. Tato fikce spočívá ve fiktivním rozdělení jedné nemovité věci na pozemek a stavbu. S pomocí této fikce proto v úpravě daně z nemovitých věcí k tak zásadní změně, pokud jde o předmět daně, nedochází. Pro úplnost uvádíme, že z důvodu právní jistoty dojde i k změně v názvu jednotlivých daní na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek, čímž dochází k zdůraznění odlišné podstaty jednotek (dříve bytových nebo nebytových jednotek) od běžných staveb.

2. DAŇ Z POZEMKŮ

Předmětem daně z pozemků jsou i nadále veškeré pozemky nacházející se na území České republiky evidované v katastru nemovitostí s výjimkou pozemků výslovně uvedených v zákoně o dani z nemovitých věcí (§ 2), tedy pozemků:

- jež jsou zastavěny zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy,
- lesních pozemků, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- pozemků určených pro obranu České republiky,
- pozemků, které jsou součástí jednotky, a pozemků ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívaných společně s těmito jednotkami.

Nově tedy budou ze zdanění vyňaty pozemky či části pozemků náležející k bytové jednotce, k nimž se dle nového občanského zákoníku vztahuje separátní vlastnické právo. Nový občanský zákoník totiž upravuje jednotku jako byt (event. nebytový prostor) včetně společných částí na nemovité věci, v níž se jednotka nachází. Tento princip bude aplikován i na případy, kdy je pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků bytových jednotek. K tomu mohlo dojít např. tím, že teprve po privatizaci bytového domu, kdy již jednotliví vlastníci nabyli své byty jako jednotky do svého vlastnictví, jim obec prodala pozemek, na kterém byl bytový dům postaven. Došlo tedy k tomu, že se vlastníci bytů stali spoluvlastníky zastavěného pozemku. Vynětí uvedených pozemků ze zdanění s sebou však přináší navýšení daně u těchto jednotek (viz část Daň ze staveb a jednotek). Bude-li se jednat o pozemek, který nebude ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, ale např. jen některých z nich, bude pozemek zdaňován běžným způsobem.

Poplatníkem daně z pozemků bude i nadále zásadně vlastník. V případě, že jde o pozemek evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí či pozemek, s nímž je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, je poplatníkem nájemce či pachtýř. Nově jsou dále jako poplatníci daně z pozemků určeni (§ 3):

- svěřenský fond, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- podílový fond, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- fond obhospodařovaný penzijní společností, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- stavebník, jde-li o pozemek zatížený právem stavby.

U každé z uvedených skupin (vyjma stavebníka) je poplatnictví dáno právním postavením dotčeného fondu. Tyto výše uvedené fondy sice vlastnické právo k nemovitému či jinému majetku nenabývají, mají pouze právo hospodařit s daným majetkem, ale jsou zákonem povoláni jako poplatníci. Pokud by totiž zůstal v uvedených případech poplatníkem daně z pozemku vlastník, byl by výběr daně v podstatě nemožný či v rozporu se základními principy hospodaření daných fondů. Problematické se jeví určení stavebníka jako osoby povinné a odpovědné za podání přiznání a odvedení daně. Tam, kde stavba je již postavena, je jasné, na jaký pozemek (zastavěnou plochu) se právo stavby váže. Nemůžeme však vyloučit situaci, kdy bude právo stavby zřízeno k celému většímu pozemku a do doby kolaudace a vyčlenění zastavěné části jako samostatného pozemku bude zatěžovat větší plochu, než bude činit skutečně realizovaná stavba. Ze znění zákona totiž není zcela zřejmé, zda příslušný stavebník bude poplatníkem pouze u té části pozemků, ke které je zřízeno právo stavby (zejména tam, bude právo stavby vymezeno pro konkrétní část pozemku dle geometrického plánu) či k pozemku jako celku. V praxi by tak mohly nastat situace, kdy příslušný poplatník bude povinen odvést daň z celého pozemku, přestože právo stavby bude mít pouze k jeho zanedbatelné části. Jakým způsobem bude k této situaci přistupováno, pravděpodobně ukáže až následující praxe správce daně a event. následně správních soudů.

V úpravě osvobození daně z pozemků nedošlo k věcným změnám; pouze některé položky, jež nebyly dosud považovány za předmět daně, byly přesunuty do osvobození daně z pozemků. V souvislosti s tím pak došlo k rozšíření případů osvobození od daně z pozemků, které nezakládají povinnost podat daňové přiznání (§ 4 odst. 4). Důvodem je snaha neohrozit právní jistotu poplatníků, kterým by jinak nově vznikla povinnost uplatnit tato osvobození v přiznání k dani z nemovitostí, tzn. tyto poplatníci by museli podat přiznání, aniž by na jejich straně došlo k jakékoli faktické či právní změně. Bude-li tedy poplatník vlastnit pozemek, na němž se nachází například stavba užívaná pro veřejnou dopravu, úpravu vody aj., nebude povinen podat přiznání k dani z nemovitostí.

Dle informací zveřejněných na stránkách Generálního finančního ředitelství by měly být pozemky zastavěné „vybranými stavbami (vodárny, kanalizační zařízení, stavby rozvodných zařízení a stavby pro veřejnou dopravu) nově zdaňovány jako pozemky stavební“. Dle našeho názoru však nelze tento názor v rozsahu staveb pro veřejnou silniční dopravu zcela považovat za souladný se zákonem, neboť stavby silnic, dálnic, místních komunikací atd., i nadále nebudou považovány za zdanitelné stavby (viz Daň ze staveb a jednotek) tj. podle našeho názoru nebude možné ani pozemek, na němž by měla být takováto stavba postavena, považovat za stavební. Nemůžeme však vyloučit, že budoucí výkladová praxe dá Generálnímu finančnímu ředitelství za pravdu.

V samotném základu a sazbě daně z pozemků dochází pouze k jediné změně. Jedná se konkrétně o způsob zdaňování vleček. Tato zařízení jsou nově vymezeny jako zpevněná plocha a nebudou již zdaňovány daní ze staveb jako doposud (§ 6 odst. 5).

3. DAŇ ZE STAVEB A JEDNOTEK

Ve vymezení předmětu daně ze staveb a jednotek dochází k nové koncepci, která je výrazně odlišná od úpravy stávající. Dochází k rozdělení na dvě skupiny (§ 7 odst. 1):

- zdanitelné stavby,
- jednotky.

Zdanitelné stavby jsou zákonem o dani z nemovitých věcí chápány jako budovy vymezené katastrálním zákonem. Jedná se tedy o nadzemní stavby spojené se zemí pevným základem, které jsou prostorově soustředěny a navenek převážně uzavřeny obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (srov. § 2 písm. l) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí), a inženýrské stavby dle přílohy č. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Zcela tedy odpadnou dosavadní diskuse ohledně nutnosti zdanění staveb bez svislé nosné konstrukce.

Druhou skupinu zdanitelných nemovitých věcí budou tvořit bytové jednotky. Jednotka nově zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu včetně podílu na společných částech bytového domu (§ 1159 občanského zákoníku). Bytový dům jako celek tedy nově nebude podléhat dani ze staveb a jednotek, neboť by tím docházelo k duplicitnímu zdanění téhož nemovitého majetku (§ 7 odst. 2). Oproti dosavadní úpravě se však nejedná o změnu. Jde jen o další právní fikci, která stírá právní zásadu superficies solo cedit a plně ponechává stavbu jako samostatně zdanitelný majetek. Inženýrské stavby jsou v příloze k zákonu o dani z nemovitých věcí vymezeny následujícím výčtem:

Kód CZ-CC	Text CZ-CC
ex221341	Věže pro vysílání, retranslační věže a telekomunikační stožáry
ex230141	Věže, stožáry, věžové zásobníky pro hornictví a těžbu surovin
230241	Věže chladičí pro energetiku
ex230251	Komíny a kouřové kanály pro energetiku komíny pro energetiku
ex230341	Věže, stožáry, věžové zásobníky chemických podniků
230351	Průmyslové komíny chemických podniků – 117
ex230411	Stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov)
ex230441	Věže, stožáry, věžové zásobníky – pro ostatní průmysl
230451	Průmyslové komíny pro ostatní průmysl

Je-li před kódem CZ-CC uvedeno „ex“, bude předmětem daně pouze položka specifikovaná slovním popisem. Z důvodů shodnosti těchto popisů se základními názvy kódů nepovažujeme za nutné tyto popisy podrobněji uvádět.

Osoba poplatníka daně ze staveb a jednotek je vymezena obdobně jako u daně z pozemků. Tzn. že tímto poplatníkem je ve většině případů vlastník. Jedná-li se o zdanitelnou stavbu či jednotku, s nimiž je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv či jednotky převedené na základě rozhodnutí o pri-

vativaci na Ministerstvo financí, je poplatníkem u staveb s výjimkou obytného domu a jednotek používaných k podnikání pachtýř nebo nájemce (§ 8 odst. 3). Zákodárce v tomto ustanovení stále používá pojem nebytový prostor, který však jinde nedefinuje. Jedná se nepochybně o „prostor sloužící k podnikání“, tak, jak jej definuje nový občanský zákoník (§ 2302 občanského zákoníku). Jediné ustanovení, kde je použito staré označení těchto prostorů, je při uvedení, že vše co je obsaženo v oddílu 5 občanského zákoníku (Bytové spoluvlastnictví) se vztahuje rovněž na soubory bytů a nebytové prostory (§ 1158 odst. 2 občanského zákoníku). Lze se tedy domnívat, že v prohlášení vlastníka bude stále možné vymezit některou z jednotek jako nebytovou (§ 1166 občanského zákoníku). Obdobně jako u daně z pozemků jsou dále poplatníky:

- svěřenský fond, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu,
- podílový fond, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu,
- fond obhospodařovaný penzijní společností, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu.

Osvobození u daně ze staveb a jednotek je obdobně jako u daně z pozemků de facto zachováno ve stávajícím rozsahu. Některé případy osvobození od daně, které dosud definovala prováděcí vyhláška č. 12/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o dani z nemovitostí, byly přesunuty přímo do samotného zákona o dani z nemovitých věcí. Z důvodů právní jistoty poplatníků byly mezi položky osvobozené od daně ze staveb a jednotek rovněž včleněny zdanitelné stavby vodárenských objektů, kanalizací, staveb na dráze, letecké či vodní cestě atd. (9 odst. 1 písmeno i) a j)). Ani tato osvobození nebude nutné uplatňovat v přiznání k dani z nemovitostí, ale bude postupováno jako doposud, kdy tyto položky nebyly předmětem daně ze staveb. Bude-li podléhat osvobození pouze část zdanitelné stavby, bude osvobození vztáhnuto na stavbu jako celek.

Základem daně ze staveb a jednotek u zdanitelné stavby je i nadále výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období (§ 10 odst. 1). Nově však tato výměra nebude vycházet z půdorysu zdanitelné stavby, ale z její nadzemní části. Odlišně však bude přistupováno ke zdaňování jednotek, jež nově, jak již bylo zmíněno, obsahují podíl na společných částech bytového domu (srov. § 1160 odst. 1 a 2 občanského zákoníku). Z těchto důvodů zákodárce do zákona včlenil dva druhy koeficientů, kterými bude výměra jednotky násobena. Bude-li součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo bude-li s jednotkou užíván pozemek, který je ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, je koeficient stanoven na 1,22. V ostatních případech, tj. je-li výměra pozemku ve vlastnictví všech spoluvlastníků totožná se zastavěnou plochou, je koeficient ve výši 1,20. Stricto sensu do kategorie s koeficientem 1,22 budou spadat rovněž byty s tzv. předzahrádkou. Samotná podlahová plocha jednotky je (výhradně pro účely daně z nemovitých věcí) vymezena jako podlahová výměra bez započtení výměry společných částí bytového domu, které k jednotce z pohledu civilního práva náleží (§ 10 odst. 4).

Sazby daně ze staveb a jednotek nedoznají žádných změn, upraveny však budou nově situace, kdy zdanitelná stavba obsahuje více nadzemních podlaží. Původní úprava stanovovala povinnost zvýšit sazbu daně o 0,75 Kč za každé nadzemní podlaží. Nově bude sazba daně zvyšována výhradně v případech, kdy nadzemní podlaží přesahuje alespoň jednu třetinu zastavěné plochy (§ 11 odst. 2).

Zákon dále nově vyčleňuje zvýšení daně do samostatné části zákona. Přejato z původní úpravy je navýšení daně u obytných domů, jejichž součástí je nebytový prostor. Vzhledem k tomu, že jednotka bude zahrnovat rovněž nebytové prostory, došlo by při použití současného znění ZDN ke zvýhodnění subjektů, kteří používají část jednotky k podnikání. Z tohoto důvodu bude nutné daň upravit, respektive zvýšit, o součin podlahové plochy dotčeného nebytového prostoru a kladného rozdílu mezi sazbou daně pro jednotku používanou pro bydlení a jednotku užívanou pro podnikání.

Z důvodu částečné dichotomie právní úpravy, vyplývající ze skutečnosti, že právní režim jedné skupiny jednotek se bude řídit zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů a nebytových prostor a právní režim druhé skupiny se bude řídit novým občanským zákoníkem, bylo zákonem o dani z nemovitých věcí explicitně deklarováno, že nové znění zákona se bude vztahovat na oba „druhy“ jednotek (§ 12b).

Poslední netechnickou změnou je speciální stanovení lhůty splatnosti daně, jež bude v případě podání dodatečného přiznání k dani z nemovitých věcí na daň převyšující částku 5000 Kč, stanovena na 30. listopadu běžného zdaňovacího období (§ 16). Uvedené ustanovení bude však použitelné pouze za předpokladu, že původní výše daně deklarovaná v řádném přiznání k dani z nemovitých věcí nepřekročí částku 5000 Kč, a její úhrada by tedy měla být provedena v jedné částce do 31. května běžného zdaňovacího období.

4. ZÁVĚR

Závěrem bychom si dovolili podotknout, že ve většině případů novelizovaná úprava je dle našeho názoru ve prospěch poplatníků daně z nemovitostí. Některá ustanovení budou ze zákona konečně vypuštěna pro jejich nedůvodnost a přesunuta či vyčleněna do samostatných částí zákona, tak aby co nejvíce respektovala logickou strukturu normy. Je pochopitelné, že stejně jako při jakékoliv jiné rozsáhlejší novelizaci zákona vzniknou sporné situace, kdy jednotliví poplatníci nebudou schopni jednoznačně normu vyložit a aplikovat, a bude nutné vyčkat až na následující rozhodovací praxi příslušných správců daně či přímo správních soudů. Ve svém komplexu však představuje novela zákona o dani z nemovitých věcí pro poplatníky přínos.

AMENDMENT OF REAL ESTATE TAX IN CONNECTION WITH THE RE-CODIFICATION OF PRIVATE LAW

Summary

This article analyzes changes in real estate taxation in connection with the re-codification of private law. Attention is focused on news in the definition of basic elements of the real estate tax, both in the case of land tax, and tax on buildings and units. Above all, it deals with a new definition of the subject of land tax and changes in the composition of the taxpayers. The new concept of definition of object of the tax on buildings and units is also outlined. Finally, the authors perform an evaluation of the new legislation.

Key words: real estate tax, land tax, tax on buildings and units, taxable structure, unit

Klíčová slova: daň z nemovitostí, daň z pozemků, daň ze staveb a jednotek, zdanitelná stavba, jednotka