

ÚVAHY NAD MAJETKOVÝMI DANĚMI V ČR A JEJICH PERSPEKTIVY

1 Daň z nemovitostí

Zcela jednoznačně můžeme konstatovat, že daň z nemovitostí znamená (podobně jako další majetkové daně) další zdanění důchodů, a to nejen druhé (daň příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob), ale dokonce třetí (převodní daně – daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí). Domnívám se, že tento stav vyžaduje nápravu. Řešení, které nabízí belgická právní úprava (platby za nemovitý majetek jsou započítávány do daně z příjmů právnických osob, příp. do daně z příjmů fyzických osob), je nevhodné, neboť důchodové daně jsou příjmem státního rozpočtu, a obce tak ztrácí jakoukoliv možnost ovlivňovat výši svých příjmů.

Druhým řešením je úplné zrušení daně z nemovitostí. Ani tento způsob není považován za optimální. Daň z nemovitostí je vhodným nástrojem pro rozvoj území a může významně přispívat k tvorbě zdrojů obcí. Užití takto získaných prostředků v podobě investic do infrastruktury vede k dalšímu zhodnocování nemovitostí. Vlastníkovi se tedy vrací jím vynaložené prostředky v podobě vyšší užitné hodnoty nemovitosti a v případě jejího prodeje ve vyšší tržní ceně.¹ Navíc by obce ztratily jednu z mála příležitostí, kdy mohou samy rozhodovat o zavedení daně, její výši a o způsobu hospodárného využití jejího výnosu. Je nasnadě, že výnos daně z nemovitostí je dlouhodobě stabilní, její výběr relativně snadný a eventuelní daňový únik téměř nemožný. Je také možné předpokládat, že subjekt platicí daň z nemovitostí bude mít zájem nenechat svoji nemovitost chátrat či ležet ladem, ale bude se snažit o její maximální využití. Jistým, byť polovičatým řešením, které by vedlo k zachování daně z nemovitostí a zároveň omezilo možnosti vícenásobného zdanění a podpořilo starost vlastníka o nemovitosti, by mohlo být zrušení daní z nemovitostí určených k bydlení a z příslušenství k nim v případě, že slouží k bydlení.²

Druhým dílčím řešením by mohl být návrh KDU-ČSL, která usiluje o podporu zemědělské politiky tím, že navrhuje zrušení daní ze zemědělských pozemků, z lesů a z rybníků. Argumentuje přitom zejména zmatkem v osobách poplatníků daně z pozemků (předseda Kalousek používá ve svém vyjádření nesprávně pojem plátce), nízkou výnosností těchto daní vzhledem k poměrně vysokým nákladům na jejich správu³ a celkovou nesystematičností, neboť jsou zdaňovány i nemovitosti, na které stát přispívá nemalými dotacemi z veřejných fondů. Tyto nemovitosti také, podle KDU-ČSL, na rozdíl od ostatních nezatěžují obecní infrastrukturu a jejich zdanění je tedy nespravedlivé. Pokud by skutečně došlo ke zrušení těchto daní, chybějící částky v obecních rozpočtech (zejména se jedná o menší obce) by měly

¹ K tomu srov. Večeře, K., Hojdar, J. Stanovisko Rady NEMFORA k návrhu zákona o dani z nemovitostí. www.zememer.cz, 22. 2. 2001.

² Srov. Hlaváč, V. Určitě by se řešení našlo – reakce na článek „Odpověď na dopis ohledně daně z nemovitostí“. www.klaus.cz, 1. 7. 2004.

³ KDU-ČSL uvádí, že výnos těchto daní je ročně cca. 1,6 mld. Kč. Z toho zdanění zemědělských pozemků (orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů) přináší výnos 1,4 mld. Kč, zdanění luk a pastvin 70 mil. Kč, lesů 156 mil. Kč a rybníků 1,2 mil. Kč.

být nahrazeny z jiných zdrojů (jednak změnou zákona o rozpočtovém určení daní, jednak ve změně koeficientů polohové renty).⁴

Dospějeme-li k závěru, že daň z nemovitostí je v té či oné podobě nezbytnou a potřebnou součástí daňového systému v České republice, je třeba najít vhodný způsob stanovení daňového základu. De facto existují pouze dvě možnosti způsobu výpočtu daně:

- podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (jednotkové daně),
- podle ceny zdaňovaného základu; jejich výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách nejčastěji procentem (daně *ad valorem* – k hodnotě).⁵

Jednotková daň je dnes používána jen zcela výjimečně. Mnohé státy již přešly na systém hodnotový, další země činí postupné kroky k jeho zavedení. Možnost využití hodnotového principu zvažuje i Česká republika. Pro jasnou odpověď na otázku, zda současný systém změnit či zda ponechat stávající neuspořádanou právní úpravu, je třeba vymezit základní rozdíly ve zdaňování nemovitostí v České republice a v ostatních státech Evropské unie:⁶

1. základ daně *ad valorem* je v Evropě již zcela běžný a vytlačuje jednotkovou daň,⁷
2. české, moravské a slezské obce mají, na rozdíl od poměrů evropských, obecně mnohem menší stupeň autonomie,
3. v České republice je platební výměr stanoven na poplatníka, v Evropě většinou na nemovitost,
4. odhady nemovitostí v Evropě jsou obvykle zpracovávány počítačově s vyloučením znalců a odhadců,
5. ohodnocení nemovitosti pro účely daně z nemovitostí slouží ve většině zemí i pro účely transferových daní (daní dědické, darovací a z převodu nemovitostí),
6. zavedení daně *ad valorem* by znamenalo zvýšení daňového zatížení. Muselo by tedy být provázeno například přehodnocením regulace nájemného (podle současné regulace nájemného by majitel platil „tržní“ daň, zatímco jeho příjem by byl regulovaný – netržní, což je zjevná nespravedlnost⁸). Na zvýšení daně nejsou připraveni ani samotní poplatníci. Sociální struktura vlastníků nemovitostí by zřejmě doznala značných změn,⁹
7. zaplacená daň z nemovitostí je v některých evropských státech daňově uznatelným výdajem pro účely důchodových daní.

⁴ In: Ptáčník, S. Chceme zrušit daň odváděnou ze zemědělské půdy (rozhovor s M. Kalouskem). Právo 6/2006 (So – Ne 7. – 8. 1. 2006). ISSN: 1211-2119. Str. 3.

⁵ Srov. Široký, J. Daňová teorie (pro inženýrské studium). Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, 1996. ISBN: 80-7078-402-4. Str. 24.

⁶ Podobně i Láchová, L. Úloha daní z nemovitostí v EU a v ČR v procesu integrace. www.fes.sk, 30. 6. 2004.

⁷ Srov. též Pařízková, I. Finance územních samosprávných celků. Brno: Masarykova univerzita, 1998. ISBN: 80-210-1997-2. Str. 112. Též Pařízková, I. Finanční právo. Finance územní samosprávy. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2005. ISBN: 80-210-3601-X. Str. 49.

⁸ Srov. Nemovitosti se pravděpodobně budou danit podle tržní ceny. www.ucetnisvet.cz. 1. 10. 2002.

⁹ Ve „starých“ zemích EU každý při koupi jakékoliv nemovitosti zvažoval, jaké náklady bude muset v budoucnu hradit, včetně daně z předmětné nemovitosti. Na druhé straně mohl kalkulovat s tržními příjmy.

V Československu si mnozí vybuďovali svůj dům vlastníma rukama, bez ohledu na atraktivitu lokality. Po roce 1989 šly ceny nemovitostí strmě vzhůru, což však nekopíroval růst důchodů. Je možné, že tito lidé na zaplacení vyšší daně z nemovitostí vypočítané na základě její tržní ceny nebudou mít finanční prostředky. Srov. Nemovitosti se pravděpodobně budou danit podle tržní ceny. www.ucetnisvet.cz. 1. 10. 2002.

Je zřejmé, že česká právní regulace zdanění nemovitého majetku se od regulace evropské v mnoha směrech (někdy dokonce podstatně) liší. I proto se stále více diskutuje o vhodnosti co nejrychlejšího přechodu na hodnotový systém stanovení daňového základu, a to jak z důvodu přiblížení se k moderním evropským trendům, tak vzhledem k potřebě zjednodušení současné regulace daně z nemovitostí. I když tato diskuze není ještě zdaleka ukončena, přiklání se k závěru, že základ daně má co nejlépe vyjadřovat tržní hodnotu nemovitosti, řada právníků, daňových poradců¹⁰ i Ministerstvo financí ČR. To ostatně (již od roku 1999) připravuje novelizace stávajícího zákona o dani z nemovitostí i zcela nové znění tohoto zákona. Hlavním motivem a společným jmenovatelem obou těchto legislativních kroků je přechod na stanovení daňového základu *ad valorem*. Tyto podle mého názoru chvályhodné záměry se však zatím nepodařilo dotáhnout do konce: ke schválení zákonodárnými orgány a k publikování ve Sbírce.

To ovšem neznamená konec snah legislativců. Příkladem může být pokus o novou regulaci daně z nemovitostí (konkrétněji daně z pozemků), kterou připravovalo Ministerstvo financí ČR s předpokládanou účinností od 1. ledna 2005.¹¹ Je zřejmé, že tento termín byl pro zpracování návrhu zákona naprosto nereálný. Na druhé straně však návrh reaguje na současné potřeby České republiky i na zahraniční právní úpravy a mohl by mít v budoucnu šanci projít schvalovacím procesem.

Návrh „zákonu o dani z pozemků“ vychází z premise, že základem daně je hodnota nemovitosti, která se co nejvíce blíží hodnotě tržní. Takto stanovená hodnota nemovitosti bude použitelná i pro převodové daně (daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí). Hodnota nemovitostí by měla být určována výlučně obcemi a finančními úřady (které disponují údaji a informacemi potřebnými pro stanovení hodnoty pozemků v mapách hodnotových zón), tj. bez účasti znalců nebo soudních odhadců na procesu ohodnocování nemovitosti (a proto i bez finančních nákladů ze strany poplatníka daně). To umožní rozhodování o cenách pozemků na úrovni, kde ceny skutečně vznikají a nikoliv direktivním způsobem z pozice státního orgánu.¹²

Co se týká konstrukce daně, návrh zákona předpokládá, že u zemědělských pozemků nezahrnutých do současně zastavěných pozemků obce bude základ daně odvozen z cen přiřazených k bonitovaným půdně-ekologickým jednotkám vedených v katastru nemovitostí. U pozemků hospodářských lesů má základ daně vycházet z ceny za 1 m². Tato cena je uvedena ve vyhlášce Ministerstva financí ČR č. 279/1997 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.¹³

¹⁰ Někteří odborníci se však s tímto závěrem neztotožňují. Např. Jiří Schwarz z Liberálního institutu tvrdí, že zavedení modelu vyměřování daně podle tržní ceny nemovitostí by vedlo ke zrušení českých měst (In: Achrementko, M. Odzvoní dani z nemovitostí? Nejspíš to hned tak nebude... www.mojenoviny.cz. 18. 2. 2003), advokátní koncipientka Eva Brázdová se domnívá, že bude narušen princip prospěchu a vyslovuje obavy z možného korupčního jednání při oceňování nemovitostí (nepublikováno).

¹¹ Srov. Ministerstvo financí ČR. Rozpočtový výhled 2003 – 2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů. Schválená vládou ČR usnesením č. 624/2003. Ministerstvo financí: č. j. 10/46716/2003. Červen 2003. Str. 51, 92, 105. www.mfcr.cz.

¹² Blíže viz Ministerstvo financí ČR. Informace MF ČR k návrhu novely zákona o dani z nemovitostí. Tisková zpráva MF ČR z 8. 3. 1999.

¹³ Návrh zákona nereaguje na novelizaci oceňovacích předpisů, správně by zde měl být odkaz na vyhlášku Ministerstva financí ČR č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. Ministerstvo financí ČR předpokládá snížení výnosu daně ze zemědělských pozemků na zhruba polovinu (ze současných 1.530 mil. Kč na cca. 800 mil. Kč). Srov. Váňa, L. Daň z nemovitostí (Výnos daně by měl zvýšit příjmy obcí). <http://denik.obce.cz/go/clanek.asp?id=5626175>. 30. 9. 2003.

Základem daně u pozemků v současně zastavěných územích obce a u pozemků ostatních ploch má být daňová hodnota pozemku zjištěná vynásobením výměry pozemku v m² částkou v Kč za 1 m² pozemku stanovenou v mapě hodnotových zón. Mapu hodnotových zón pozemků obce by měly tvořit údaje o hodnotě pozemků na území obce vycházející z obvyklých cen¹⁴ pozemků v obci. Pro zjednodušení (zejm. kvůli malým obcím, kde je předpoklad minimálního rozpětí hodnot pozemků) by měly být součástí mapy hodnotových zón soubory parcel pozemků v zastavěném území obce s přiřazenou částkou v Kč za 1 m² k jednotlivému souboru parcel. O vypracování hodnotových zón by měla rozhodovat obec v rámci samostatné působnosti na základě všech dostupných údajů, které má k dispozici.¹⁵

Sazba daně by měla být plně v dispozici obce, která by ji stanovila obecně závaznou vyhláškou v rámci své samostatné působnosti. Zákon by reguloval pouze jistý interval (0,05 – 0,5 %), ve kterém by se sazba musela pohybovat. Problematickým ustanovením navrhované úpravy je ovšem zásada jedné sazby daně pro všechny nemovitosti. Obce by zřejmě měly mít možnost regulovat na svém území novou výstavbu tím, že stanoví odlišnou sazbu daně pro stavební pozemky. Při určení výše této sazby by byly obce omezeny rovněž pouze zákonným intervalem, například dvojnásobným (0,1 – 1 %). Takto definovaným způsobem stanovení daně by se Česká republika posunula mezi země s moderním řízením samospráv, kde mají obce (pokud chtějí hrát významnou roli v ekonomickém a sociálním rozvoji) zřetelnou možnost přístupu k adekvátním financím. S tím souvisí i možnost nezávisle kontrolovat výběr těchto daní a s tím spojená odpovědnost.¹⁶

Připravovaný návrh zákona prozatím nepočítá se změnou stanovení základu daně ze staveb, z bytů a samostatných nebytových prostorů. Domnívám se, že i v tomto případě je nejvhodnějším způsobem určení jejich hodnoty obvyklá cena stanovená obcí pro každou nemovitost, neboť právě obce mají nejlepší znalosti o cenách staveb, bytů a nebytových prostor nacházejících se na jejich území. Je ovšem zapotřebí, aby nebylo stanoveno jediné rozpětí sazby daně, ale minimálně dvojí: nižší sazby pro rodinné a bytové domy a byty, případně garáže apod., vyšší pro ostatní stavby, zejména pro stavby užívané pro podnikatelské účely.

Vedle tohoto způsobu zdanění staveb se nabízí i myšlenka tzv. ekologické daně z nemovitostí, které by podléhaly pouze pozemky.¹⁷

¹⁴ Obvyklou cenu definuje § 2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, jako cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí např. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim.

¹⁵ Srov. Váňa, L. Daň z nemovitostí (Výnos daně by měl zvýšit příjmy obcí). <http://denik.obce.cz/go/clanek.asp?id=5626175>, 30. 9. 2003.

¹⁶ Srov. Hicks, U. Development from Below: Local Government and Finance in Developing Countries of the Commonwealth. In: Youngman, J. M. Tax on Land and Buildings. In: Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting – volume 1. 1st ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. ISBN: 1-55775-587-6. Str. 286.

¹⁷ Blíže viz úvahy o ekologickém principu zdanění v rámci kapitoly o daňové spravedlnosti nemovitostních daní. Též Láčková, L. Úloha daní z nemovitostí v EU a v ČR v procesu integrace. www.fes.sk, 30. 6. 2004. Též Láčková, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 143-144.

Výše popsany návrh zákona doplněný o určité modifikace je pro účely stanovení daňového základu a daně z nemovitostí na území České republiky zřejmě nejvhodnější. Podobně jako je tomu například v Irsku a v Dánsku by však měl být rozšířen o možnost odvolat se proti stanovení základu daně. Není také zcela zřejmé, jakou roli by při stanovení daňového základu měly hrát finanční úřady. Jejich význam bych viděl právě v pozici kontrolního a odvolacího orgánu, pokud by poplatník nebyl spokojen s výší základu daně stanoveného obcí. Nový systém totiž nepochybně bude na obce a jejich orgány klást vyšší nároky a bude také vyvolávat konfliktní situace. Proto bude praxe obcí vyžadovat účinnou kontrolu a stanovení odvolacích orgánů v případě jakýchkoliv problémů. To ovšem nic nemění na tom, že přijetím takto koncipovaného zákona by se obce staly výlučnými správci daně z nemovitostí.

Ruku v ruce s novelou zákona o dani z nemovitostí (přip. se zcela novým zněním zákona o dani z nemovitostí, což se jeví jako vhodnější řešení) by mohly proběhnout i dílčí novelizace dalších zákonů, které by znamenaly snadnější a účinnější kontrolu placení této daně. Mám zde na mysli například normy a předpisy týkající se vydávání stavebního povolení,¹⁸ zápisů změn v obchodním rejstříku, vyplácení sociálních dávek apod. To vše by mohlo být vázáno na potvrzení o uhrazení veškerých daňových nedoplatků, a to nejen na dani z nemovitostí.

Výše rozvedený systém zdanění nemovitostí nacházejících se na území České republiky by znamenal především nižší nároky na poplatníka. Ten by v daňovém přiznání uvedl pouze identifikační údaje nezbytné pro stanovení základu daně. Správce daně by pak sám stanovil daňový základ, daň vypočetl a vyměřil.

2 Daň dědická

Pokud bychom nahlíželi na dědickou daň z pohledu ekonomického a nikoliv právního, pak bychom (vzhledem k naprosto minimálnímu výnosu této daně a stále rostoucím nákladům na její správu, které dokonce převyšují daňový výnos) museli konstatovat, že nejvhodnějším řešením stávajícího stavu je naprosté zrušení dědické daně.¹⁹ Jako právníci si však nemůžeme takový jednoznačný závěr dovolit. Proto je třeba zamyslet se nad budoucností daně dědické z hlediska možných změn.

Pokud zákonodárce na počátku devadesátých let zvažoval, zda pojmout daň z dědictví jako klasickou daň dědickou či jako daň z pozůstalosti, pak rozhodl naprosto správně. Je třeba postihovat dani spíše toho, kdo se obohatil přírůstkem majetku bez vlastního přičinění, nikoliv toho, kdo celý život spořil peněžní prostředky a jiné hodnoty pro své potomky a další osoby, kterým svůj majetek po své smrti odkázal.

Rovněž tzv. příbuzenský princip, ve kterém jsou příbuzné osoby preferovány nižšími sazbami daně, případě i určitými možnostmi osvobození, byl vhodně zvolen. Jako chybný krok se mi však jeví naprosté osvobození od dědické daně u první daňové skupiny, respektive dramatický a ničím neodůvodněný rozdíl ve výši osvobození mezi těmito osobami a osobami zařazenými do dalších skupin. Domnívám se, že určitý limit pro osvobození pro první daňovou skupinu by měl být stanoven: bez daně by mohl být děděn majetek například do dvou milionů korun.²⁰ Naopak limit pro osvobození ve druhé daňové skupině (nyní 60.000 Kč) by měl být zvýšen

¹⁸ Srov. např. Radková, M. Majetkové daně? Proč? (A pokud ano, proč ne rentabilně?). www.epravo.cz. 3. 12. 2002.

¹⁹ K tomu srov. Obecné principy berního úředníka podle S. P. Stewerse: Daň se musí vybrat, ať to stojí, co to stojí.

²⁰ Srov. výše uvedené šetření u Notářské komory a u finančních úřadů, kterým bylo zjištěno, že majetek nabytý děděním nepřesahuje zpravidla dva miliony korun.

(například na částku 500.000 Kč) a osvobození by se mělo vztahovat i na dědění nemovitostí.²¹ Dosáhlo by se tak alespoň částečné regulace současné disproporce mezi příbuznými v přímé linii a například sourozenci. V této souvislosti je vhodné uvažovat i o širších osvobozeních pro nezletilé děti, případně studující děti ve věku do dvaceti šesti let.

Z hlediska sazeb a daňové spravedlnosti nabízí zajímavou možnost pro právní úpravu dědické daně *de lege ferenda* portugalská právní úprava. Podle ní je možné zkrátit sazbu daně na polovinu, pakliže dochází k druhému či dalšímu dědění toho samého majetku v průběhu pěti let.

Jisté úspory nákladů při správě dědické daně nabízí dánský model. Správou daní jsou zde pověřeny přímo dědické soudy. Jestliže by správci daně zůstaly finanční úřady, pak se jeví jako vhodné zprostit daňové subjekty (dědici) povinnosti podávat daňová přiznání. Správci daně mají totiž k dispozici celé spisy soudů, ze kterých jsou schopni určit nejen osobu dědice, ale i výši zděděného podílu. Správce daně by vždy sám stanovil daňový základ, daňovou povinnost vypočetl a vyměřil.

Pokud by byly, jak již bylo naznačeno v části týkající se daně z nemovitostí, vytvořeny tzv. katastrální mapy, ve kterých by byla stanovena cena každé nemovitosti, pak by bylo vhodné používat tuto cenu nejen pro účely nemovitostních daní, ale i transferových daní (tedy i daně dědické). Toto opatření by jednoznačně vedlo ke snížení administrativních nákladů nejen na straně správce daně, ale především na straně daňového subjektu (dědice, poplatníka). Ten by výraznou měrou ušetřil na nákladech za znalecký posudek o ceně děděného nemovitého majetku.

3 Daň darovací

Podobně jako u daně dědické, najdeme i v případě daně darovací v ekonomické literatuře odkazy na neekonomičnost daně: na její nízké výnosy ve srovnání s administrativními náklady na její správu apod. Z ekonomického pohledu by bylo na místě zrušit darovací daně bez náhrady. Z právního pohledu je však třeba uvažovat o možnosti vylepšení stávající právní úpravy.

Jak vyplývá ze zkušeností evropských zemí, měla by budoucí česká úprava daně darovací zvážit především stávající osvobození u první daňové skupiny. Problematická je jednak jeho výše (dvakrát jeden milion korun). Ta totiž nekorresponduje s nezdanitelnými minimy u dalších daňových skupin (dvakrát 60.000 Kč, resp. 20.000 Kč). Za úvahu rovněž stojí změna předmětu osvobození od této daně, který se vztahuje výhradně na movité věci, peníze apod., nikoliv na nemovitosti. Jak vyplývá z výše popsaných právních úprav zdanění darů v evropských zemích, je to právě nemovitý majetek, především pak byty a obytné domy sloužící k trvalému bydlení, který je od daně zcela osvobozen, většinou za podmínky, že tuto nemovitost získává darem manžel, děti nebo jejich potomci.

Co se týče výše nezdanitelných minim, například Láchová²² se domnívá, že jsou příliš nízká. Pokud však českou právní úpravu porovnáme s dalšími evropskými státy (s výjimkou Německa), dojdeme k naprostému opaku. Zahraniční právní úpravy však není vždy nezbytně

²¹ Např. Láchová však navrhuje nezdanitelné minimum pro první daňovou skupinu ve výši 20 mil. Kč, pro druhou daňovou skupinu „pouze“ 250.000 Kč. Srov. Láchová, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 151.

²² Srov. Láchová, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 151.

nutné kopírovat. Je možné ponechat nezdanitelné minimum pro první daňovou skupinu (milion korun), případně ho i zvýšit například až na pět milionů korun, a to za podmínky, že se bude vztahovat i na hodnotu nemovitostí. Druhou a vhodnější variantou úpravy darovací daně je úplné osvobození převodu majetku na osoby zařazené do první daňové skupiny. Dojde tak nejen k úspoře administrativních nákladů na straně správce daně. Taková situace nebude nutit rodiče, aby si svůj majetek (například druhý byt) ponechávali ve svém vlastnictví a nedarovali ho svému dítěti před svou smrtí. Došlo by tak k lepší provázanosti daní dědické a darovací.

Nezdanitelné minimum pro další daňové skupiny je příliš nízké a je vhodné ho navýšit: pro druhou skupinu alespoň na 200.000 Kč, pro třetí skupinu na 100.000 Kč.

Dalším problémem dnešní úpravy daně darovací je nedostatečně jasné vymezení jejího předmětu. Nebude asi pochyb, že majetek darovaný na základě darovací smlouvy bude podléhat zdanění (s výjimkou případů taxativně vyjmenovaných zákonem). Nejistota poplatníka pramení především z chybějícího vymezení pojmu „jiný majetkový prospěch“. Až judikatura a literatura mu napoví, co se pod tímto termínem skrývá a že je třeba platit darovací daň i v případech bezúročných půjček, prominutí dluhů, výpůjček, bezúplatných postoupení pohledávek a bezúplatných zřízení věcných břemen.

V této souvislosti je třeba zmínit i poněkud obtížné stanovení základu daně nejen při nabytí jiného majetkového prospěchu. Problémem jsou vysoké náklady, které pro poplatníky přináší především potřeba ocenění darů. Řešení některých případů již bylo naznačeno. Jedná se o možnost vytvoření tzv. katastrálních map, ve kterých by byla stanovena cena každé nemovitosti. Tuto cenu by bylo vhodné používat nejen pro účely nemovitostních daní, ale i daní transferových včetně daně darovací.

V případě darování jiného než nemovitého majetku je třeba v současné době s ohledem na zdanění spoléhat spíše na dobrou vůli daňového subjektu. Účinná kontrola, zda podal daňové přiznání, je takřka vyloučena. Chybí lepší spolupráce správců daně s dalšími státními orgány i orgány územních samospráv. S trochou nadsázky je možné říci, že správce daně je za dané právní úpravy schopen podchytit daňové úniky na dani darovací pouze tehdy, je-li předmětem darování nemovitost nebo automobil. Stojí tedy za úvahu, zda dani darovací nepodrobit pouze takové bezúplatné převody majetku *inter vivos*, kdy může následovat opravdu účinná kontrola ze strany státu. To znamená zahrnout do předmětu daně darovací výhradně převody majetku nějakým způsobem registrovaného či kontrolovatelného, například převody nemovitostí, dopravních prostředků, cenných papírů, případně práv duševního vlastnictví, peněžních prostředků na bankovních účtech atd. A nakonec ještě jeden námět. V souvislosti se změnami daňověprávní úpravy darování majetku je třeba také zlepšit kontrolu plnění daňových povinností při převodu majetku darováním z ciziny nebo do ciziny a také zpřesnit lhůtu, ve které mají celní orgány povinnost o těchto transferech informovat správce daně.

4 Daně z převodu majetku

I když v literatuře najdeme úvahy o zrušení daně z převodu nemovitostí v České republice, nelze s argumenty, které autoři používají, zcela souhlasit. Nedomnívám se totiž, že odstranění této daně může mít pozitivní vliv na bytovou politiku, že by se tím zásadním způsobem zvýšila mobilita obyvatelstva či zprostředkovaně snížila nezaměstnanost. Jediným pozitivem zrušení daně z převodu nemovitostí by bylo odstranění částečné duplicity s dani z příjmů.²³

²³ Srov. Láchová, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 152.

Daň z převodu nemovitostí je daní, která by měla být zachována, nikoliv však bez určitých zásahů do jednotlivých konstrukčních prvků. Především by měly být vyřešeny problémy pramenící z doposud trpěných tajných dohod mezi smluvními stranami (někdo jiný je vydáván za poplatníka daně a někdo jiný nese tíži daňové povinnosti). Účastníci smluvních vztahů by měli mít volnost v určení poplatníka daně a otázka, kdo ponese tíži daně, by měla být vyřešena v kupní smlouvě. Pakliže by se strany nedohodly, následovala by sekundární regulace v právní normě, která by například určila, že smluvní strany jsou povinny hradit daň společně a nerozdílně, případně by bylo daňové břemeno ponecháno na straně prodávajícího.

Dalším krokem právní úpravy převodních daní by mohlo být úplné osvobození od daně z převodu nemovitostí, pokud by se jednalo o převod vlastnictví k obytným domům či bytům včetně pozemků, na kterých tyto stavby stojí. „Náhradní variantou“, jak snížit daňové břemeno osobám prodávajícím či kupujícím nemovitosti sloužící k trvalému bydlení, by mohly být i nižší sazby daně uplatňované pro tyto převody.

Logické by rovněž bylo zrušení zřízení věcného břemene jako předmětu daně.

Také určení výnosu daně z převodu nemovitostí, který dnes plyne do státního rozpočtu, není řešením nejšťastnějším. Do budoucna by bylo vhodné (v souladu s teorií fiskální decentralizace) přesunout výnos do rozpočtů územních samospráv – obcí či (vzhledem k nepravděpodobnosti výnosů, které by mohly působit v obecních rozpočtech problémy) spíše krajů.

Pokud se týče stanovení základu daně, domnívám se, že by se obecně mělo vycházet z ceny uvedené ve smlouvě. Tato cena by však měla odpovídat tržní ceně. Problémy, které by taková změna mohla přinést, byly již naznačeny. Proto je nezbytné určit jistý minimální základ daně z převodu nemovitostí. Tímto základem by mohla být cena stanovená v katastrálních mapách vytvořených obcemi primárně pro účely daně z nemovitostí.²⁴ Využití těchto map by vedlo ke snížení administrativních nákladů především na straně daňového subjektu, který by výrazně ušetřil na nákladech za znalecký posudek o ceně převáděného nemovitého majetku. Případná změna v legislativě týkající se daně z převodu nemovitostí však nesmí opomenout ani potřebu řádné kontroly plnění daňových povinností a zpřesnění lhůty, ve které mají katastrální úřady povinnost informovat správce daně o zápisech vlastnických a jiných věcných práv do katastru nemovitostí.

5 Daně z motorových vozidel

Podobně jako u spotřebních daní na pohonné hmoty, je i u daní z motorových vozidel možné očekávat harmonizaci zdanění v rámci Evropské unie. Jde totiž o nezbytnou podmínku pro vytvoření jednotného trhu umožňujícího plně konkurenceschopné prostředí. Zároveň je nezbytné chránit v co nejvyšší míře životní prostředí, mimo jiné i právě formami zdanění motorových vozidel, které povede ke snížení emisí CO₂. Zde však narážíme na dvě protichůdné tendence: konkurenceschopnosti evropského průmyslu bude dosaženo tehdy, bude-li daň z motorových vozidel co možná nejnižší, respektive vůbec žádná. V případě nezdanění motorových vozidel však odpadne jedna z možností, jak donutit výrobce motorových vozidel i poplatníky daně vyrábět a kupovat vozidla šetrná k životnímu prostředí. Jistým řešením by mohlo být zvýšení daní z motorových vozidel za předpokladu, že se nezvýší daňová kvóta a růst sazeb daní z motorových vozidel bude vykompenzován snížením jiných daní, například daní důchodových či sociálního pojištění.

²⁴ Podrobněji viz výše v kapitolách týkajících se daně z nemovitostí.

Obecné úvahy o daních z motorových vozidel implikují ještě další rozpor. Daň z motorových vozidel se svou charakteristikou nepochybně řadí mezi daně majetkové se všemi s tím spojenými výhodami: snadnou zjistitelností předmětu zdanění a daňového základu. Jako majetková by pak měla i tato daň do jisté míry respektovat majetkovou situaci poplatníka a zohledňovat hodnotu, případně stáří automobilu. Sazba daně by tedy měla se stářím auta klesat. Principy ekologického zdanění však velí zcela něco jiného: pokud by měla být sazba daně využita jako stimul pro ekologické chování, pak by starší vozidla měla být zdaněna vyšší sazbou, neboť méně odpovídají současným náročným požadavkům na emise CO₂.²⁵

Co se týče registrační daně z motorových vozidel, Evropská unie několikrát proklamovala požadavek tyto daně zrušit. Pro tyto účely vypracovala dva možné scénáře. V prvním případě by byl ztracený výnos z registračních daní vykompenzován vyššími sazbami každoročně placených daní z motorových vozidel. Druhý model spočívá v zachování registračních daní. Existovaly by však dvojí sazby těchto pravidelných daní: nižší pro nová vozidla, vyšší pro vozidla již používaná (z druhé ruky).

Jak by na výše uvedené skutečnosti měla reagovat česká právní úprava daně silniční? Především je nutné konstatovat, že dosavadní způsob stanovení daňového základu podle obsahu motoru (v cm³) není vhodný. Není brána v potaz ani spotřeba paliva, ani efektivnost spalování, ani další ukazatele (např. váha vozidla, nevýznamnou výjimkou je věk auta). V rámci „ekologizace daní z motorových vozidel“ a v souladu s doporučeními Evropské komise by měla Česká republika přejít na základ daně stanovovaný v přímé vazbě na emise CO₂. Sazby by pak měly růst spolu s množstvím škodlivých emisí. Příkladem pro zavedení tohoto systému může být například Velká Británie, která již zavedla jako základnu pro výpočet daně emise CO₂. V dalších zemích se na tento přechod připravují.²⁶

Výše sazeb daně z motorových vozidel by nepochybně měla respektovat i fiskální nároky. Případné zvýšení silniční daně však musí být kompenzováno snížením jiných daňových povinností. Jistou možností je také zavedení jediné všeobecné daně z motorových vozidel, která by se týkala vozidel používaných jak pro soukromé, tak pro komerční účely a zahrnovala by v sobě i dosavadní povinné ručení a případně též dálniční známky.²⁷ Zaplacená silniční daň by pak byla daňově uznatelným výdajem z hlediska stanovení základu důchodových daní.

Z hlediska úvah o dalších typech zpoplatnění motorových vozidel by bylo na místě zmínit jistě problematiku dálničních kupónů. O těchto otázkách však bylo dostatečně referováno v kapitolách o dálničních známkách a o elektronickém mýtném.

6 Další majetkové daně

Jak je zřejmé, v porovnání s dalšími evropskými státy není Česká republika zemí, která by do svého daňového systému zařadila mnoho daní vztahujících se k vlastnictví či k užívání majetku. To se týká i daně z čistého bohatství. Jedinou politickou stranou, která navrhuje takovou daň („milionářskou daň“) je Komunistická strana Čech a Moravy. Její návrh však zůstává bez odezvy. Nejen z důvodů politických a ideologických, argumentuje se také aspekty

²⁵ Srov. Láchová, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 158.

²⁶ Srov. Láchová, L. Perspektivy majetkových daní. In: Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN: 80-86861-05-8. Str. 160.

²⁷ Zde bychom však narazili na legislativu Evropské unie obsahující pravidlo, že silniční daň je placena jen jedenkrát, a to ve státě registrace vozidla.

historickými (milionářská dávka z roku 1946), morálními (jde o zdanění pracovitých, chytrých a úspěšných) a administrativními. Taková daň by totiž znamenala nadbytečnou zátěž především pro daňové subjekty, které by musely předložit údaje o výši majetku a pravidelně, nejlépe každoročně, předkládat na finančních úřadech majetková přiznání. Tato přiznání by pak musela být ověřována časově i finančně náročnou kontrolou ze strany správců daně. Je tedy efektivnější (což nutně neznamená spravedlivější) zdaňovat pouze některý, přesně definovaný majetek, který je snáze zjistitelný a ocenitelný. Nejlepší variantou je podrobit daňové povinnosti vlastnictví takového majetku, který je již někde evidován, jako je tomu v případě motorových vozidel. Z tohoto hlediska se České republice nabízí možnost zdanit například soukromá letadla, vrtulníky, lodě apod., spíše však v rámci daně silniční (za předpokladu, že dojde ke změně názvu daně), než konstrukcí samostatné daně. V rámci úvah *de lege ferenda* je možné uvažovat i o zdanění střelných zbraní.

Co se týče stávajících „malých“ majetkových daní, měl by se poplatek ze psů stát skutečným poplatkem, nikoli daní. Tzn. že držitel psa by měla být poskytnuta patřičná protihodnota. V této souvislosti je třeba do budoucna lépe definovat osobu poplatníka. I podle stávající právní úpravy dochází totiž k nejasnostem a držitel psa se mohou vhodnou argumentací povinnosti uhradit poplatek zbavit. Jako problematické se jeví ustanovení, podle kterého je poplatník povinen platit poplatek v obci podle svého trvalého pobytu nebo sídla, a to i tehdy, je-li pes chován v jiné obci. Obce by měly více využívat svých oprávnění ze zákona o místních poplatcích: za psy chované v rodinných domcích by měla být placena nižší sazba než za psy chované v bytových domech. Je možné uvažovat i o zdanění dalších zvířat, která je potřeba podobně jako psy venčit a která mohou znečišťovat veřejná prostranství.

V případě poplatku za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace směřuje jediná poznámka k tomu, že by obce měly mít povinnost projednat s vlastníkem pozemku, zda má zájem o napojení na stavbu veřejného vodovodu a kanalizace. V opačném případě se jedná o zbytečnou finanční zátěž majitelů předmětných pozemků.

Poplatky za rozhlasové a televizní vysílání se svojí konstrukcí staly skutečnými majetkovými daněmi. Nejenže je jimi zdaňováno vlastnictví televizorů a radiopřijímačů, ale zákon dokonce vytváří fikci, že každý, kdo odebírá elektrickou energii, má zároveň doma televizní a rozhlasový přijímač. Taková konstrukce by neměla nahrazovat neschopnost Českého rozhlasu a České televize vybrat poplatky v odpovídající výši. Obecně však nelze proti existenci tohoto poplatku ani proti jeho konstrukčním prvkům cokoliv namítat. Naopak velmi dobře je zvoleno možné osvobození pro osoby nedosahující určité výše příjmů a způsob zaručující pravidelné zvyšování poplatků (byť jen v případě poplatků televizních) s ohledem na presumovanou inflaci.