

**P
O
R
A
D
C
E**

13

2024
29. ročník



**ZÁKON O DANI
Z NEMOVITÝCH
VĚCÍ**

SILNIČNÍ DAŇ

komentované zákony



Připravujeme

- **Zákon o zaměstnanosti**
s komentářem



- **Zákon o rezervách**
s komentářem
Zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění
s komentářem



- **Insolvenční zákon**
s komentářem



PORADCE

29. ročník – 2024/13

legislativa

- **ZÁKON O DANI Z NEMOVITÝCH VĚCÍ**

Zákon č. 338/1992 Sb. s komentářem 2

MGR. PETR TARANDA

- **ZÁKON O DANI SILNIČNÍ**

Zákon č. 16/1993 Sb. s komentářem 92

MGR. PETR TARANDA

téma

- Přestupky dle zákona o účetnictví 144

ING. VLADIMÍR HRUŠKA

poradenství

DANĚ A ÚČETNICTVÍ

- Uplatnění mimořádných odpisů 162

ING. IVAN MACHÁČEK

- DPH při dodání zboží s instalací nebo montáží 173

ING. VÁCLAV BENDA

- Uplatnění progresivní daně 188

ING. IVAN MACHÁČEK

- Nárok na odpočet při nákupu automobilu plátcem .. 198

ING. ZDENĚK KUNEŠ

PERSONALISTIKA A MZDY

- Minimální vyměřovací základ 209

ING. ANTONÍN DANĚK

- Státní svátky a jiné dny pracovního klidu 225

JUDR. JANA DREXLEROVÁ

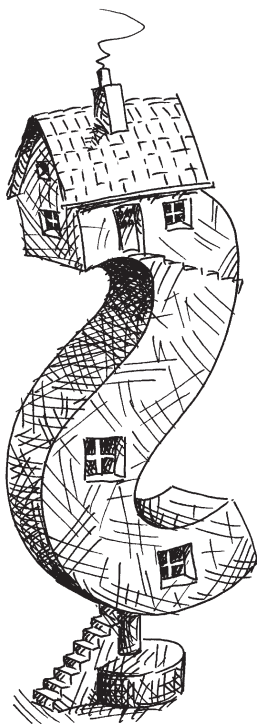
- Pomoc zaměstnancům insolventních zaměstnavatelů 235

RICHARD W. FETTER

Zákon o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 338/1992 Sb. s komentářem

Mgr. Petr Taranda



Jedním z témat, která poslední dobou otřásají celou naší společností, je zvýšení daní. Snahám politiků o jejich zvýšení neunikly z pochopitelných důvodů ani majetkové daně. Novela zákona s sebou také přináší zavedení tzv. skupin pozemků a skupin staveb a jednotek, a to ve vazbě na stanovování místního koeficientu. Za diskutovanou změnu lze považovat i zavedení tzv. inflačního koeficientu, kterým se násobí celková daň při nadlimitním navýšení cen. Nakolik však tato nově přijatá právní úprava přispěje k dlouhodobě deklarovaným snahám českých politiků ohledně zjednodušení a zpřehlednění českého daňového systému, zůstává pro tuto chvíli spíše otevřenou otázkou.

Úvodem

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí má své předchůdce již v dávné minulosti. Již v 16. století existovala na našem území všeobecná daň z majetku. Na přelomu 16. a 17. století pak byla zavedena domovní daň, jejímž předmětem byly stavby v královských městech nebo celé usedlosti na venkově. Významnou roli hrála pozemková daň v období osvětského absolutismu a za Josefa II. byla provedena nová reforma této daně. V období existence Československé republiky po roce 1918 existovala pozemková a domovní daň. Po únoru 1948 byla provedena další daňová reforma, která s sebou přinesla zemědělskou daň, jejíž součástí byla i daň z pozemků. Již existující domovní daň zůstala i po druhé světové válce s drobnými obměnami zachována a jejím předmětem byly jak obytné budovy, tak i budovy sloužící provozním a podobným účelům (např. výrobě nebo obchodu). Výměra budov, které takto podléhaly této dani, však musela činit nejméně 8 m². V roce 1957 byl ještě zaveden místní poplatek z bytů, který byl vybírán jednak z bytů s větší obytnou plochou, než je osvobozená výměra a jednak z bytů, které byly užívány k jiným účelům než k bydlení. Tyto právní předpisy přečkaly listopad 1989 a od 1. 1. 1993 byly nahrazeny daní z nemovitostí, která je upravena již výše zmíněným zákonem.

Nejcitelnější změnou, kterou tato novela s sebou přináší, je však citelné zvýšení této daně pro drtivou většinu poplatníků, která se negativně dotkne jejich peněženek.

Jelikož dochází k zavedení některých nových pojmů a definic, které mohou způsobit určitou nejistotu při praktické aplikaci zákona, vyplatí se sledovat informace a další informační zdroje na webových stránkách finanční správy, popř. se s konkrétním dotazem ohledně jeho stávajícího úředního výkladu obracet na odborné útvary Generálního finančního ředitelství, popř. Ministerstva financí, které je navíc předkladatelem všech těchto takto přijatých zásadnějších změn. A to i při vědomí toho, že konečné a zásadní slovo má při výkladu právních norem toliko soud.

Poznámka:

Více informací ohledně vyplnění daňového přiznání naleznete **v pokynech pro vyplnění**, které jsou dostupné na tomto odkazu: <https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisy>.

Komentář zachycuje právní stav účinný k 1. 1. 2024.

Přehled ustanovení zákona

str.

ČÁST PRVNÍ	OBECNÁ USTANOVENÍ	§	1–1a.....	4
ČÁST DRUHÁ	DAŇ Z POZEMKŮ	§	2–6.....	9
ČÁST TŘETÍ	DAŇ ZE STAVEB A JEDNOTEK	§	7–11a.....	30
ČÁST ČTVRTÁ	VÝPOČET DANĚ	§	11b–11e.....	49
ČÁST PÁTÁ	SPOLEČNÁ USTANOVENÍ	§	11f–12f.....	51
ČÁST ŠESTÁ	SPRÁVA DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ	§	13–16.....	58
ČÁST SEDMÁ	OBECNĚ ZÁVAZNÉ VYHLÁŠKY A OPATŘENÍ OBECNÉ POVAHY	§	16a–16b.....	77
ČÁST OSMÁ	ZMOCŇOVACÍ USTANOVENÍ	§	17–17a.....	81
ČÁST DEVÁTÁ	PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ	§	18–22.....	82
	Přílohy			91

ZÁKON č. 338/1992 Sb.,

o dani z nemovitých věcí

ve znění

zákona č. 315/1993 Sb., zákona č. 242/1994 Sb. (úplné znění č. 174/1995 Sb.), zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 65/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 576/2002 Sb., zákona č. 237/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 186/2006 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 1/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 212/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 350/2012 Sb., zákona č. 503/2012 Sb., zákonného opatření č. 344/2013 Sb., zákona č. 23/2015 Sb., zákona č. 84/2015 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 364/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 284/2021 Sb., zákona č. 251/2023 Sb. a **zákona č. 349/2023 Sb.**

Česká národní rada se usnesla na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ OBECNÁ USTANOVENÍ

§ 1

Úvodní ustanovení

(1) Tento zákon upravuje daň z nemovitých věcí, kterou tvoří

- a) daň z pozemků,
- b) daň ze staveb a jednotek.

(2) Daňová povinnost k dani z nemovitých věcí vzniká samostatně za obvod územní působnosti jednotlivého správce daně z nemovitých věcí.

komentář § 1

Toto ustanovení zákona vychází z koncepce, podle níž je daň z nemovitých věcí daní přímou, která zatěžuje konkrétní majetek – nemovitou věc a z toho důvodu se jedná o daň majetkového typu. Tato daň tvoří českou daňovou soustavu od jejího samotného vzniku, tj. od 1. ledna 1993. Při aplikaci této daně v praxi má své významné místo nový občanský zákoník, tj. zákon č. 89/2012 Sb. (dále jen „občanský zákoník“), který s účinností od 1. ledna 2014 s sebou přinesl novou terminologii, která významnou měrou ovlivnila

samotnou aplikaci tohoto daňového zákona.

To se odráží ponejvíce v tom, že občanský zákoník definuje ve svém § 489 věc v právním smyslu jako vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí (výjimku představuje typicky zvíře). Z hlediska právního se pak věci dělí na věci hmotné a věci nehmotné, jak vyplývá z § 496 občanského zákoníku. Nutno dodat, že hmotnou věcí je ovladatelná část vnějšího světa, která má povahu samostatného předmětu, zatímco nehmotnou věcí jsou práva, jejichž povaha to připouští, a jiné věci bez hmotné podstaty. Dále pak rozdělujeme v souladu s § 498 občanského zákoníku věci na věci movité a věci nehmotné. Pokud jde o věci nehmotné, považujeme za ně pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, věcná práva k nim a práva, která za nemovité věci budou takto prohlášena zákonem. V kontextu s již uvedeným dále platí, že veškeré další věci – ať již jsou podstaty hmotné anebo nehmotné, jsou považovány za věci movité. Nelze pominout, že rozlišení věcí na hmotné a nehmotné se může v praxi prolínat. Občanský zákoník s sebou přinesl zásadu superficies solo cedit, která je zakotvena v jeho § 506. Podle této zásady je zásadně věcí nemovitou toliko pozemek a stavba na něm umístěná se považuje za součást tohoto pozemku. Z toho důvodu je vlastník pozemku též i vlastníkem stavby umístěné na tomto pozemku. Nutno upozornit, že tato zásada však nebyla do daňového zákona, resp.

Poznámky jsou uvedeny na str. 90.

zákona o dani z nemovitých věcí promítnuta, což se projevilo nakonec i tím, že tento zákon upravuje i přes tuto skutečnost daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek jako dva samostatné oddíly, jak konečkonců vyplývá i z textu tohoto ustanovení.

■ **Daň z pozemků**

Nelze pominout, že samotnou definici pozemku musíme hledat v zákoně č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „katastrální zákon“). V uvedeném zákoně je pozemek definován jako část zemského povrchu, která je oddělena od ostatních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného práva, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. Znamená to, že hranice pozemku může být určena jak fakticky (např. hranicí druhů pozemků), tak i právně. Katastrální zákon kromě již uvedeného dále definuje parcelu, stavební a pozemkovou parcelu. Za parcelu je takto označován pozemek, jenž je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a současně i označen parcelním číslem. Oproti tomu stavební parcela je definována jako pozemek, který je evidován v katastru nemovitostí jako **zastavěná plocha a nádvoří**. Pro úplnost třeba dodat, že za pozemkovou parcelu je považován pozemek, **který není v uvedeném smyslu stavební parcelou**.

■ **Daň ze staveb a jednotek**

Hodí se ještě zmínit, že zásada známá z občanského práva, tj. že stavba je součástí pozemku, je prolomena nejen právem stavby, ale takéž právní úpravou obsaženou v občanském zákoníku a v některých dalších zvláštních právních předpisech. Třeba poukázat na právní úpravu v § 498 odst. 1 občanského zákoníku, podle které platí, že **samostatnými nemovitými věcmi jsou podzemní stavby se samostatným účelovým určením, např. vinný sklípek**. Třeba připomenout, že z ust. § 498 odst. 1 občanského zákoníku lze dovodit, že zásadě superficies solo cedit může bránit jiný právní předpis. Typicky jím může být např. zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, z něhož plyne, že **samostatnou nemovitou věcí**

budou takto dálnice, silnice první třídy, silnice druhé a třetí třídy, místní a účelové komunikace. Je tomu tak z toho důvodu, že uvedený zákon ve svých ustanoveních hovoří výslovně o jejich vlastnictví a vlastnicích, bez toho, že by současně vyžadoval, aby vlastník této komunikace byl současně i vlastníkem pozemku, na kterém je příslušná komunikace umístěna.

Bez ohledu na shora uvedeně je daň z nemovitých věcí významným příjmem rozpočtu obcí a podle určení předmětu daně se dělí na **daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek**.

DŮLEŽITÉ

Zákonem č. 349/2023 Sb. byl dosavadní § 1 nově transformován na § 1 odst. 1 zákona. Současně s tím v nově vloženém odst. 2 **bylo zakotveno, že daňová povinnost k dani z nemovitých věcí vzniká samostatně za obvod územní působnosti jednotlivého správce daně z nemovitých věcí**. Došlo tak k **normativnímu začlenění daňové povinnosti tím způsobem, že její vznik je samostatný za jednotlivé územní působnosti jednotlivých správců daně**.

§ 1a

Druh pozemku a způsob využití nemovitě věcí

(1) Pro účely daně z nemovitých věcí se rozumí

- a) budovou garáže zdanitelná stavba se způsobem využití garáž,
- b) budovou pro rodinnou rekreaci zdanitelná stavba se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci, budova rodinného domu užívaná pro rodinnou rekreaci a objekt k bydlení užívaný pro rodinnou rekreaci,
- c) lesním pozemkem pozemek druhu lesní pozemek,
- d) ostatní plochou pozemek druhu ostatní plocha,
- e) pozemkem orné půdy pozemek druhu orná půda,
- f) pozemkem chmelnic pozemek druhu chmelnice,
- g) pozemkem vinic pozemek druhu vinice,

- h) pozemkem zahrad pozemek druhu zahrada,
- i) pozemkem ovocných sadů pozemek druhu ovocný sad,
- j) pozemkem trvalých travních porostů pozemek druhu trvalý travní porost,
- k) stavebním pozemkem pozemek nebo jeho část, které jsou určeny podle pravomocného povolení stavby podle stavebního zákona k zastavění zdanitelnou stavbou, a to v rozsahu výměry pozemku v m² odpovídající zastavěné ploše nadzemní části stavby,
- l) vodní plochou pozemek druhu vodní plocha,
- m) zastavěnou plochou a nádvořím pozemek druhu zastavěná plocha a nádvoří,
- n) zemědělským pozemkem zemědělský pozemek podle katastrálního zákona,
- o) zpevněnou plochou pozemku pozemek nebo jeho část, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou.

(2) Stavebním pozemkem podle odstavce 1 písm. k) není pozemek určený k zastavění zdanitelnou stavbou, která bude alespoň z části osvobozena podle § 9 odst. 1 písm. g), i) nebo j). Je-li stavebním pozemkem pouze část pozemku, hledí se na ni a na zbývající část pozemku pro účely daně z nemovitých věcí jako na dva samostatné pozemky. Pozemek přestane být stavebním pozemkem, pokud se zdanitelná stavba nebo všechny jednotky v ní stanou předmětem daně ze staveb a jednotek, nebo pokud toto povolení stavby pozbude platnosti.

(3) Je-li zpevněnou plochou pozemku pouze část pozemku, hledí se na ni a na zbývající část pozemku pro účely daně z nemovitých věcí jako na dva samostatné pozemky.

(4) Pro účely daně z nemovitých věcí se druhem pozemku rozumí druh pozemku

- a) evidovaný v katastru nemovitostí bez ohle-

du na to, zda odpovídá skutečnému stavu, nebo

- b) podle katastrálního zákona nejbližše odpovídající skutečnému stavu pozemku, není-li o pozemku v katastru nemovitostí evidován žádný druh pozemku.

(5) Pro účely daně z nemovitých věcí se způsobem využití nemovité věci rozumí způsob využití

- a) evidovaný v katastru nemovitostí bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnému stavu, nebo
- b) podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí nejbližše odpovídající skutečnému způsobu využití nemovité věci, není-li u nemovité věci znám žádný způsob využití nebo není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí.

k omentář k § 1a

DŮLEŽITĚ

Zákonem č. 349/2023 Sb. byl nově vložen § 1a. Smyslem jeho zavedení je jednak zvýšení právní jistoty poplatníků této daně, ale také i snaha dát obcím větší možnosti při stanovení jejich obecně závazných vyhlášek.

V tomto ustanovení zákona tak ve své podstatě dochází buď k přebírání stávající definice použité v zákoně s tím, že tato definice **je pouze nově formulována, příp. doplněna** o to, co se pro účely zákona rozumí druhem pozemku nebo co se pro účely zákona rozumí způsobem využití nemovité věci, nebo dochází takto k zavádění zcela nových pojmů. Přitom se vychází z definic obsažených v katastrálním zákoně a je tak zachována vazba na stav evidovaný v katastru nemovitostí.

- **Budova garáže a budova pro rodinnou rekreaci**

V odst. 1 se nově definují **některé druhy zdanitelných staveb, tj. budova garáže a budova pro rodinnou rekreaci**. Budovou garáže se nově rozumí **zdanitelná stavba se způsobem využití garáž**. V kontextu s odst. 5, kde je definován pojem „způsob využití“, vyplývá, že za

budovu garáže jsou považovány **budovy evidované v katastru nemovitostí se způsobem využití stavby garáž (bez ohledu na to, zda způsob využití stavby evidovaný v katastru nemovitostí odpovídá skutečnému stavu)**. To znamená, že u garáží není nyní rozhodující, zda je zdanitelná stavba užívána jako garáž, ale to, **zda je evidována v katastru nemovitostí se způsobem využití garáž**. Nutno dodat, že poplatníci, kteří vlastní budovu, která je v katastru nemovitostí evidována se způsobem využití stavby garáž, v daňovém přiznání uváděli u této budovy dosud jinou sazbu daně než pro zmíněnou garáž, jelikož tato budova je užívána k jiným účelům než jako garáž. Těmto poplatníkům pak **vznikne povinnost podat daňové přiznání na zdaňovací období roku 2024 z důvodu zařazení této budovy do jiné sazby daně**.

Hodí se ještě dodat, že **v případě garáží, které nejsou evidovány v katastru nemovitostí, nedochází oproti současnému stavu k žádným změnám**. Je to dáno tím, že dle § 1a odst. 5 písm. b) zákona platí, že se způsob využití zjistí dle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí nejbližší odpovídající skutečnému způsobu využití nemovité věci. Z toho důvodu by mělo být postupováno jako doposud, tj. s ohledem na skutečné užívání. Nutno připomenout, že **povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2024 však může vzniknout těm poplatníkům, kteří dosud přiznávali se sazbou daně pro garáž zdanitelnou stavbu, která je v katastru nemovitostí evidována se způsobem využití jiným než garáž (např. jiná stavba)**. Poplatník této daně již tak nemůže uplatnit sazbu daně pro garáž, protože se nejedná o zdanitelnou stavbu se způsobem využití garáž. Mělo by dojít k uplatnění sazby daně pro ostatní zdanitelnou stavbu dle § 11 odst. 1 písm. i) zákona. Je-li garáž užívána pro podnikání tohoto poplatníka, popř. ji má poplatník zařazenou do svého obchodního majetku dle zákona o daních z příjmů, je poplatník povinen v tomto případě uplatnit sazbu daně pro příslušný druh podnikání dle § 10a odst. 3 zákona. V tomto odst. 1 jsou dále definovány jednotlivé pojmy ve vztahu k pozemkům. Koncepce vychází z toho, že u většiny pozemků je při jejich definici uvedena jednoznačná vazba na druh pozemku evidovaný takto

v katastru nemovitostí i s ohledem na dikci odst. 4 tohoto ustanovení zákona, kde je stanoveno, že druhem pozemku se rozumí druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnému stavu pozemku, není-li o pozemku v katastru nemovitostí evidován žádný druh pozemku. To je typické zejména u pozemků, které jsou v katastru nemovitostí evidovány v tzv. **zjednodušené evidenci, kdy se může jednat o pozemky odpovídající druhu pozemku orná půda, trvalý travní porost nebo lesní pozemek**.

■ Zemědělský pozemek

Kromě již uvedeného je zde nově definován pojem **zemědělský pozemek, za který je považován zemědělský pozemek podle katastrálního zákona**. Za zemědělský pozemek jsou tedy považovány **orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty**. Nově jsou rovněž definovány pozemky, které byly před přijetím novely specifikovány v § 6 zákona, tj. jedná se takto o **stavební pozemky a zpevněné plochy pozemků, kdy nedošlo k pouhému přesunutí definic, nýbrž dochází k věcným změnám**.

Obdobně jako v případě zmíněné garáže bude postupováno v případě budov pro rodinnou rekreaci. Dle § 1a odst. 1 písm. b) zákona se budovou pro rodinnou rekreaci rozumí **zdanitelná stavba se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci, budova rodinného domu užívaná pro rodinnou rekreaci a objekt bydlení užívaný pro rodinnou rekreaci**. Po této novele se za budovu pro rodinnou rekreaci považuje **zdanitelná stavba evidovaná v katastru nemovitostí se způsobem využití stavby budova pro rodinnou rekreaci bez ohledu na to, zda způsob využití stavby evidovaný v katastru nemovitostí odpovídá skutečnému stavu**. Po nabytí účinnosti novely tak v těchto případech dochází k zařazení do vyšší sazby daně, která by nově měla činit 11 Kč za 1 m² a je možno ji navýšit koeficientem 1,5, pakliže jej obec stanoví obecně závaznou vyhláškou. Obdobná změna provází i budovy, které **tvorí příslušenství k budovám pro rodinnou rekreaci**, kde je výše sazby daně stejná jako u budov tvořících příslušenství k obytnému domu. Pokud jde o samotné změny, které spočívají v zařazení do sazby

daně pro budovy pro rodinnou rekreaci nebo jiné budovy tvořící příslušenství k budově rodinného domu, **budou tyto provedeny správcem daně z moci úřední na základě přechodných ustanovení dle bodu 2 písm. d) zmíněné novely zákona, přičemž poplatníkovi takto nevzniká povinnost podat příznání k této dani.**

■ Budova pro rodinnou rekreaci

V kontextu zaváděných změn třeba ještě uvést, že budovou pro rodinnou rekreaci se též rozumí **budova rodinného domu užívaná pro rodinnou rekreaci a objekt k bydlení užívaný pro rodinnou rekreaci.**

V případě budov pro rodinnou rekreaci neeviodovaných v katastru nemovitostí se aplikuje § 1a odst. 5 písm. b) zákona, dle něhož se způsob využití zjistí dle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí nejbližše odpovídající skutečnému využití nemovité věci, tj. obdobným způsobem jako doposud. Výjimku zde představuje situace, kdy je **budova pro rodinnou rekreaci užívána pro podnikání nebo ji má poplatník – podnikatel zařazenou v obchodním majetku dle zákona o daních z příjmů.** Za této situace pak ke změně nedochází a povinností tohoto poplatníka – podnikatele je, aby uplatnil sazbu daně pro příslušný druh podnikání.

■ Stavební pozemek

Novela s sebou také přináší novou definici stavebního pozemku v § 1a odst. 1 písm. k) zákona. Definuje jej jako **pozemek nebo jeho část, které jsou určeny podle pravomocného povolení stavby podle stavebního zákona k zastavění zdanitelnou stavbou, a to v rozsahu výměry pozemku v m² odpovídající zastavěné ploše nadzemní části stavby.**

Tato změna reaguje na praxi, kdy poplatník staví na jednom pozemku více zdanitelných staveb, které postupně dokončuje, nicméně neprovádí jejich zápis do katastru a nerozděluje pozemek na pozemek pod stavbou a pozemek nezastavěný stavbou. Zákon ve znění účinném do 31. 12. 2023 navoňoval stav, že poplatník uplatňoval sazbu daně ze stavebního pozemku pouze při výstavbě první zdanitelné stavby a u těch dalších již nikoliv, jelikož se jedná o pozemek již zastavěný zdanitelnou

stavbou. Na tuto nerovnost v postavení poplatníků reagovala novela tak, že z důvodu výše uvedeých změn v případech, kdy poplatníci mají vydané pravomocné povolení stavby podle stavebního zákona, neb staví zdanitelnou stavbu na pozemku, kde již jiná zdanitelná stavba stojí, **musejí podat daňové příznání k této dani na zdaňovací období roku 2024.**

■ Zpevněná plocha pozemku

V § 1a odst. 1 písm. o) zákona je nově definována také zpevněná plocha pozemku, kterou se rozumí **pozemek nebo jeho část, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou.**

Novela zákona již v případě zpevněné plochy neztvrdá na podmínce, že se musí jednat o pozemek nebo jeho část v m² evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří. **Po 1. 1. 2024 se zpevněná plocha pozemku může nacházet na jakémkoli druhu pozemku, který je předmětem daně. Zpevněnou plochou pozemku je také pozemek nebo jeho část, které má poplatník – podnikatel zařazený v obchodním majetku dle zákona o daních z příjmů. Dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů právnických osob se dle § 20c zákona o daních z příjmů rozumí veškerý majetek, který mu patří, pokud jde o poplatníka, který je právnickou osobou, nebo k němu patří, pokud jde o poplatníka, který není právnickou osobou.**

Vlastní-li tedy poplatník – podnikatel pozemek (bez ohledu na jeho druh), jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pakliže tyto nejsou zdanitelnou stavbou,

vzniká mu povinnost podat přiznání na zdaňovací období roku 2024.

V § 1a odst. 3 zákona je stejně jako v případě stavebních pozemků z důvodu právní jistoty poplatníka zakotveno, že je-li zpevněnou plochou pozemku pouze část pozemku, hledí se na ni a na zbývající část pozemku pro účely tohoto zákona jako na dva samostatné pozemky. V odst. 4 a 5 je definován druh pozemku a způsob využití nemovité věci, přičemž tato ustanovení se takto aplikují pro celý tento zákon. Nutno dodat, že způsob využití nemovité věci je třeba vzít v úvahu zejména k situacím uváděným v § 5a zákona, kde jsou definovány skupiny pozemků.

ČÁST DRUHÁ DAŇ Z POZEMKŮ

§ 2

Předmět daně

(1) Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí.

(2) Předmětem daně z pozemků nejsou

- a) pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb,
- b) lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,

→ Dnem 1. ledna 2025 V § 2 odst. 2 písm. b) se slova „na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení“ nahrazují slovy „v rozsahu, v němž jsou lesy ochrannými nebo lesy zvláštního určení podle lesního zákona“.

- c) vodní plochy,
- d) pozemky určené pro obranu České republiky,
- e) pozemky v rozsahu odpovídajícím výši spoluvlastnických podílů na nich, které jsou součástí zdanitelných jednotek v budově bytového domu, a jiné pozemky ve spoluvlastnictví vlastníků zdanitelných jednotek v budově bytového domu užívané společně s těmito jednotkami, a to v rozsahu odpovídajícím výši spoluvlastnických podílů těchto spoluvlastníků na nich.

(3) Na pozemek, který je součástí jednotky, se pro účely daně z nemovitých věcí hledí jako

na nemovitou věc, jejímž vlastníkem je ten, kdo vlastní jednotku.

komentář k § 2

■ Předmětem daně z pozemku jsou

Ustanovení zákona, resp. jeho odst. 1, vychází z koncepce, podle níž je předmětem daně z pozemků konkrétní nemovitá věc, tj. pozemek. Nezbytným předpokladem k určení daňového základu je tedy určení předmětu daně. Nutno připomenout, že pozemek bude samostatným předmětem této daně tehdy, jestliže se nachází na území ČR, z čehož plyne, že daň z pozemků se nevztahuje na pozemky v zahraničí, bez ohledu na to, je-li jejich vlastníkem daňovým rezidentem nebo občanem ČR. Oproti tomu jsou této dani podrobeny všechny pozemky, které se nacházejí na území ČR, přičemž není rozhodující, zda je jejich vlastníkem třeba zahraniční rezident nebo rezident ČR. Aby se pozemek mohl stát předmětem této daně, **musí být těž evidován v katastru nemovitostí. Pozemek bude předmětem daně jako parcela ve smyslu katastrálního zákona coby pozemek, který je geometricky a polohově určen, je zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Je tomu tak proto, že podle katastrálního zákona se pozemky v katastru nemovitostí evidují v podobě parcel. Proto bude předmětem této daně také i pozemek evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, jak na to pamatuje již zmíněný katastrální zákon.**

■ Předmětem daně z pozemku nejsou

V odst. 2 byl negativně vymezen předmět daně z pozemků. V odst. 2 písm. a) je za tím účelem uvedeno, že **předmětem daně nejsou pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami. Zákon tak z hlediska své koncepce vylučuje, aby se z jedné nemovité věci takto současně hradila daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Samotné vynětí zastavěného pozemku z předmětu daně z pozemků se váže i na ty případy, kdy je stavba na něm umístěná samostatnou movitou věcí. Musí být ovšem splněna podmínka, že tato podléhá dani ze staveb, resp. je zdanitelnou stavbou ve smyslu katastrálního zákona. Nutno dodat, že předmětem daně z pozemků tyto**

pozemky nejsou jen v rozsahu, v jakém jsou fakticky zastavěné již zmíněnou zdanitelnou stavbou.

V odst. 2 písm. b) je uvedena další část negativního vymezení předmětu daně, která je představována **pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení. Definici ochranného lesa nalezneme v zákoně č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o lesích“). Z této definice vyplývá, že se jedná o lesy na mimořádně nepříznivých stanovištích, za které jsou takto považovány sutě, kamenná moře, prudké svahy, stržě, nestabilizované náplavy a písky, rašelinisté odvaly apod. Do této kategorie mohou být zařazeny též vysokohorské lesy pod hranicí stromové vegetace a lesy na exponovaných hřebenech, popř. lesy v klečovém lesním vegetačním stupni. Definici lesů zvláštního určení nalezneme též v zákoně o lesích. Jedná se o lesy, které nejsou lesy ochrannými a nacházejí se v pásmech hygienické ochrany vodních zdrojů prvního stupně, v ochranných pásmech zdrojů přírodních léčiv a stolních minerálních vod nebo na území národních parků a národních přírodních rezervací. V souladu se zákonem o lesích je možno do této kategorie zařadit též lesy, u nichž je veřejný zájem na zlepšení a ochraně životního prostředí nebo jiný oprávněný zájem na plnění mimoprodukčních funkcí lesa nadřazen funkcím produkčním. Patří sem lesy v I. zónách chráněných krajinných oblastí, lesy v přírodních rezervacích a přírodních památkách, lázeňské lesy apod. O zařazení lesů do příslušné kategorie rozhoduje orgán státní správy lesů jak na návrh vlastníka, tak i z vlastního podnětu.**

V odst. 2 písm. c) je uvedeno, že předmětem této daně nejsou taktéž **pozemky, na kterých se nacházejí vodní plochy. Z této výjimky jsou pak vyňaty rybníky, pakliže jsou užívány pro chov ryb za účelem podnikání na základě povolení k nakládání s povrchovými vodami.** Přitom se vychází ze zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vodách“), kde je upravena problematika spojená s povolením k užívání rybníku pro chov ryb. Novela zákona, která byla provedena zákonem č. 349/2023 Sb.,

v odst. 2 písm. c) s účinností od 1. 1. 2024 stanovila, že **předmětem této daně nebudou žádné vodní plochy. Předmětem daně tak již nebudou rybníky sloužící k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb.** Zákododárce k této změně přistoupil zejména z důvodu zjednodušení správy daně s ohledem na nejasné vymezení těchto rybníků, jelikož pojem „rybník sloužící k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb“ nemá jasnou definici a způsobuje ve svém důsledku i značné komplikace při následném určení správce této daně. **Poplatníci, kterých se uvedená změna takto dotýká, nemají v důsledku této změny povinnost na zdaňovací období roku 2024 podávat přiznání k této dani.**

V souladu s odst. 2 písm. d) nejsou předmětem daně ani pozemky, **které jsou určeny pro obranu našeho státu, přičemž základní právní úprava je takto opřena o zákon č. 222/1999 Sb., o zajišťování obrany České republiky. Právě v tomto zmíněném zákoně je definován pozemek důležitý pro obranu státu jako pozemek umístěný ve vojenském újezdu, který má z politického, vojenského nebo hospodářského hlediska význam pro zajištění obrany státu, zejména pak pro zabezpečení základních funkcí státu a zabezpečení ozbrojených sil.** Kromě toho jsou za pozemky důležité pro obranu státu považovány **pozemky, u nichž výkon vlastnického práva státu a jiných majetkových práv takto vykonává Ministerstvo obrany, popř. právnická osoba jím zřízená anebo založená, pozemky určené k ochraně obyvatel, pozemky strategického významu určené českou vládou a pozemky, které za stavu ohrožení státu nebo za válečného stavu mají strategický význam, vyplývá-li to z usnesení vlády.** Katastrální zákon vychází z toho, že nemovitě věci, včetně pozemků, které jsou důležité pro obranu a bezpečnost státu, se zobrazují v katastrální mapě a současně práva k nim se evidují v samotném katastru dle údajů, které byly takto poskytnuty Ministerstvem obrany, Ministerstvem vnitra pro příslušné objekty těchto ministerstev a jejich organizační složky státu, které jsou součástí těchto rezortů, např. Hašičského záchranného sboru ČR.

V odst. 2 písm. e) je řešena situace, která nastává u pozemků náležejících spoluvlastnický

vlastníkům zdanitelných jednotek. Tento zákon přitom ovšem nerozlišuje, zda byla uvedená jednotka vymezena dle občanského zákoníku anebo dle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“). Nutno připomenout, že do první kategorie pozemků, které nejsou předmětem daně z pozemků, náleží pozemky, které jsou součástí zdanitelných jednotek v budově bytového domu. Půjde tak o situaci, kdy bylo prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek v této budově uskutečněno v době, kdy byl vlastník jak budovy, tak tohoto pozemku, kde tato budova stojí, totožný. Za této situace pak bylo od počátku **vlastnictví jednotky spojeno se spoluvlastnictvím odpovídajícího podílu na pozemku, tj. spoluvlastnické právo k pozemku bylo součástí této jednotky**. Nutno ovšem reflektovat i situaci, kdy při privatizaci domů bytových služeb docházelo k oddělenému nabytí jednotky a spoluvlastnického práva k pozemku, na kterém byla postavena budova, v níž jsou tyto jednotky umístěny. To byla situace, kdy v době, kdy bylo učiněno prohlášení o vymezení jednotek, **nebyl vlastník budovy totožný s vlastníkem pozemku**. Typicky se jednalo např. o stav, kdy budova byla ve vlastnictví družstva, nicméně pozemek, na kterém byla tato budova postavena, byl ve vlastnictví obce. **Dodatečně mohlo dojít k privatizaci tohoto pozemku na vlastníky jednotek**. Hodí se však dodat, že pro účely této daně je vždy podstatné, že ani ty pozemky, které nejsou součástí jednotky, netvoří předmět daně z pozemků, přičemž musí být splněna podmínka, že se **jedná o pozemky, které jsou ve spoluvlastnictví výhradně všech vlastníků zdanitelných jednotek v domě a jsou užívány společně s těmito zdanitelnými jednotkami**.

■ Pozemek, který je součástí jednotky

V odst. 3 je zavedena právní fikce, která vychází z toho, že pro účely této daně se hledí na pozemek, který je součástí jednotky, **jako na nemovitou věc, jejímž vlastníkem je vlastník dané jednotky**. Třeba ještě připomenout, že v souladu s občanským zákoníkem má toliko příslušná jednotka režim samostatné nemovitě věci.

§ Z judikatury

- Rovněž je třeba mít na zřeteli, že jedním z účelů, které plní zákon o dani z nemovitých věcí, je rozlišení míry daňové zátěže podle hospodářské a užitné hodnoty pozemku. Jinými slovy míra zdanění odpovídá tomu, jaký hospodářský přínos může vlastník dosáhnout užíváním pozemku. Aby byl tento účel naplněn, je nezbytné, aby byl pozemek zdaněn podle svého skutečného právního stavu, nikoliv pouze podle toho, jak je pozemek evidován v katastru nemovitostí. . .

Z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 48 Af 13/2016

§ 3

Poplatníci daně

(1) Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku.

(2) Poplatníkem daně z pozemků je, jde-li o pozemek

- a) ve vlastnictví České republiky,
 1. organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu,
 2. právnická osoba, která má právo užívat tento pozemek na základě výpůjčky vzniklé podle zákona upravujícího některé užívací vztahy k majetku České republiky,
- b) ve svěřenském fondu, tento fond,
- c) v podílovém fondu, tento fond,
- d) ve fondu obhospodařovaném penzijní společností, tento fond,
- e) zatížený právem stavby, stavebník.

(3) 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 příslušná hospodařit Správa státních hmotných rezerv, nebo
- c) převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

(4) Uživatel je poplatníkem daně z pozemků, pokud

- a) vlastník pozemku není znám, nebo
- b) s pozemkem je příslušný hospodařit Státní

pozemkový úřad nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových.

komentář k § 3

■ Poplatník je vlastník pozemku

V odst. 1 je obsaženo základní pravidlo, podle něhož je poplatník vlastníkem pozemku. Výjimky z tohoto pravidla jsou pak obsaženy v následujících odstavcích. Nicméně pro určení osoby poplatníka bude vždy rozhodující stav k 1. 1. kalendářního roku, na který se daň z nemovitých věcí takto stanoví. To znamená, že za poplatníka bude považována osoba, **kteřá je coby vlastník příslušného pozemku evidována v katastru nemovitostí k 1. 1. příslušného roku.**

■ Jiní poplatníci

V odst. 2 písm. a) jsou řešeny případy, kdy je zdanitelný pozemek ve vlastnictví ČR. Poplatníkem u takového pozemku je organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace, která s tímto pozemkem hospodáří anebo má právo s ním takto hospodařit. Poplatníkem je též právnická osoba, která má právo užívat zdanitelný pozemek na základě výpůjčky, přičemž se musí jednat o výpůjčku, která vznikla v souladu se zákonem č. 1/2007 Sb., kterým se upravují některé užívací vztahy k majetku ČR. Z aplikace tohoto zákona lze dovozovat, že **rok 2015 je s největší pravděpodobností posledním rokem, kdy lze toto ustanovení zákona aplikovat.**

V odst. 2 písm. b) je pamatováno na situace, kdy je poplatníkem daně z pozemků tzv. svěrenský fond. Tento fond není právnickou osobou a nemá proto ani právní osobnost, leč pro účely daňové mu bylo i přes to přiznáno postavení **poplatníka.** Bude-li tedy v rámci svěrenského fondu, resp. vyčleněného majetku svěrenskému správci svěren též zdanitelný pozemek, **stává se takto tento fond poplatníkem daně z pozemků a daňové přiznání k této dani za tento fond podá svěrenský správce. Tento fond navíc stihá povinnost se registrovat k dani v souladu s § 125 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů („dále jen „daňový řád“).**

V odst. 2 písm. c) zákonodárce řeší problematiku spojenou s podílovým fondem, resp. situaci,

kdy je podílový fond poplatníkem daně z pozemků. I tento fond nemá právní osobnost, a proto jej nelze považovat za vlastníka zdanitelného pozemku, jak vyplývá i ze zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech. V kontextu s tím pak vlastnické právo majetku v podílovém fondu náleží společně všem podílníkům, a to v poměru hodnoty jimi vlastněných podílových listů. Náleží-li tedy do jmění tohoto fondu zdanitelný pozemek, vzniká **obhospodařovateli povinnost podat za tento fond přiznání k dani z pozemků.**

V odst. 2 písm. d) je řešena problematika spojená s penzijním fondem coby poplatníkem daně z pozemků. Je tomu tak za situace, kdy je jměním fondu obhospodařovaného penzijní společností zdanitelný pozemek. I tento fond nemá právní osobnost a v této souvislosti o něm platí to, co již bylo uvedeno shora. Podrobnosti lze pak nalézt v zákoně č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření. I když nemá tento fond právní osobnost, je pro daňové účely považován za **poplatníka daně z pozemků a penzijní společnost je povinna za tento fond podat daňové přiznání k dani z pozemků.**

V odst. 2 písm. e) zákonodárce řeší situaci, kdy je zdanitelný pozemek zatížen právem stavby, přičemž pozemek zatížený právem stavby bude **podléhat dani z pozemků toliko do doby, než na něm bude postavena, resp. pořízena zdanitelná stavba. Poté bude poplatníkem daně z pozemků stavebník.** Na otázku, kdo je stavebníkem, pak odpovídá ust. § 1240 odst. 1 občanského zákoníku.

■ Přenos daňové povinnosti

V odst. 3 dochází k přenosu daňové povinnosti k dani z pozemků na nájemce nebo pachtýře v souvislosti s pronajatým nebo propachtovaným pozemkem. Katastrální zákon obsahuje ve svém § 8 písm. b) tzv. zjednodušenou evidenci pozemku, což znamená, že takový pozemek je evidován parcelním číslem podle dřívější pozemkové evidence (podle pozemkového katastru, přidělového operátu, scelovacího operátu nebo evidence nemovitých věcí). Zákon zohledňuje i případy, kdy daňová povinnost přechází na nájemce či pachtýře zdanitelného pozemku za situace, kdy příslušný hospodařit s takovým pozemkem je Státní pozemkový úřad, popř. Správa státních hmotných

rezerv. Přechod povinnosti uhradit daň z pozemku na nájemce nebo pachtýře je svázán i se situací, kdy je zdanitelný pozemek převeden na základě privatizačního rozhodnutí na Ministerstvo financí.

DŮLEŽITÉ

Zákonem č. 349/2023 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2024 stanoveno, že poplatníkem daně z pozemků bude vždy **nájemce nebo pachtýř u pronajatého nebo propachtovaného pozemku, je-li evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem nebo je-li s ním příslušná hospodařit Správa státních hmotných rezerv nebo je-li převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí**. To znamená, že uživatel bude poplatníkem daně z pozemků, pakliže vlastník pozemku není znám nebo je-li s pozemky příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Podle zákona před nabytím účinnosti novely platilo, že pokud někdo užívá k podnikání (např. v rámci zemědělské prvovýroby) bez právního titulu pozemek, se kterým je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad, je poplatníkem daně Státní pozemkový úřad a pozemek je takto užíván bez právního titulu.

Od 1. 1. 2024 tedy nově **dochází k rozšíření okruhu poplatníků o uživatele pozemků, se kterými je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad, a kteří nemají se Státním pozemkovým úřadem uzavřenu nájemní či pachtovní smlouvu. Tito uživatelé jsou současně povinni na zdaňovací období roku 2024 podat daňové přiznání k této dani**. Pokud jde o nájemce nebo pachtýře, kteří mají pronajaty pozemky, se kterými je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad, pak zde nedochází k žádným změnám, protože pojem uživatel pro tyto účely zahrnuje jak uživatele, tak nájemce, popř. pachtýře.

V odst. 4 je nově zakotveno, že **uživatel je poplatníkem daně z pozemků, pokud vlastník pozemku není znám, nebo s pozemkem je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových**. Tato změna vychází z dikce § 1045 odst. 2 občanského zákoníku ve spojení s § 1050

odst. 2 a § 3067 občanského zákoníku, resp. § 65 odst. 9 katastrálního zákona. Nutno dodat, že příslušný hospodařit s těmito nemovitými věcmi bude Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových a následně také Státní pozemkový úřad. Vychází se z toho, že pakliže uživatel pozemku, jehož vlastník není znám, už z tohoto titulu v minulosti podal daňové přiznání k této dani, skutečnost, že dojde k převodu pozemku do vlastnictví státu, pro něho nemá žádný dopad už s ohledem na fakt, že přiznání již dříve podal.

Těmto uživatelům vzniká povinnost **podat přiznání k dani na zdaňovací období roku 2024. Uživatelé pozemků, kteří mají se Státním pozemkovým úřadem uzavřenu nájemní či pachtovní smlouvu jsou i nadále poplatníky daně z těchto pozemků, jelikož užíváním se rozumí jak nájem, tak i pacht. Totéž platí v případech, je-li s pozemky příslušný hospodařit Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Nově totiž vzniká povinnost podat přiznání k dani na zdaňovací období roku 2024 uživatelům pozemků, se kterými je příslušný hospodařit Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových**.

§ Z judikatury

Ke způsobilosti svěřenského fondu být účastníkem řízení

- Svěřenský fond je entitou bez právní subjektivity, která představuje autonomní majetek bez vlastníka vyčleněný zakladatelem k naplňování konkrétního účelu a spravovaný svěřenským správcem. Nemá-li svěřenský fond právní osobnost a ani zákon jinak této entitě nepřiznává způsobilost být účastníkem řízení, nemůže v řízení vystupovat jako účastník (§ 19 občanského soudního řádu).

Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. 27 Cdo 3033/2019

? Příklad 1

Pan Opička od roku 2013 užívá pozemek, jehož vlastník není znám. Tento pozemek přiznal na zdaňovací období roku 2014 a každoročně z něj platí daň. V roce 2024 bude tento pozemek neznámého vlastníka převeden na Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Má pan Opička povinnost podat přiznání na zdaňovací období roku 2024?

Ne, z důvodu převodu vlastnického práva z neznámého vlastníka na Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových nemá povinnost podat přiznání k dani na zdaňovací období, protože nedojde ke změně v osobě vlastníka.

§ 4

Osvobození od daně

- (1) Od daně z pozemků jsou osvobozeni
- a) pozemky ve vlastnictví České republiky,
 - b) **pozemky**
 1. **ve vlastnictví té obce, na jejímž území se nacházejí, nebo**
 2. **zatížené právem stavby, pokud je stavebníkem obec, na jejímž území se nacházejí,**
 - c) pozemky užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunity, a to za předpokladu, že nejsou občany České republiky, a že je zaručena vzájemnost,
 - d) pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou veřejně přístupného památkového objektu prohlášeného za kulturní památku, který je
 1. ve vlastnictví České republiky, nebo
 2. přístupný z důvodů výchovně vzdělávacích na základě písemné smlouvy uzavřené mezi Ministerstvem kultury a vlastníkem,
 - e) pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou, která je budovou, nebo se zdanitelnou jednotkou sloužící k vykonávání náboženských obřadů registrovaných církví a registrovaných náboženských společností podle zákona upravujícího církev a náboženské společnosti nebo sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
 - f) pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou, která je budovou, nebo se zdanitelnou jednotkou ve vlastnictví obecně prospěšných společností, spolků, odborových organizací, organizací zaměstnavatelů, mezinárodních odborových organizací a jejich pobočných organizací,
 - g) pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící
 1. škole nebo školskému zařízení zapsanému ve školském rejstříku,
 2. poskytování péče o děti do 3 let věku na základě oprávnění provozovat živnostenské podnikání,
 3. muzeu nebo galerii, které spravují sbírky zapsané do centrální evidence sbírek muzejní povahy vedené Ministerstvem kultury,
 4. knihovně vedené v evidenci knihoven,
 5. veřejnému archivu podle zákona upravujícího archivnictví a spisovou službu,
 6. zdravotnickému zařízení uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotnických služeb nebo v rozhodnutí o registraci,
 7. zařízení sociálních služeb,
 8. fundací nebo ústavu s jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti,
 9. **spolku zdravotně postižených občanů,**
 10. **zařízení služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině,**
 11. **sociálnímu družstvu,**
 - h) pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící výlučně
 1. provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW,
 2. provozu výroben elektřiny využívajících energii větru,
 3. provozu výroben elektřiny nebo tepla využívajících energie bioplynu, pokud je získaná energie dodávána do sítí nebo dalším spotřebitelům,
 4. pro zdroje využívající geotermální energie včetně tepelných čerpadel, které dodávají teplo spotřebitelům,
 5. pro čistírny odpadních vod,

6. rozvodnému tepelnému zařízení podle energetického zákona,
 - i) pozemky, na nichž jsou zřízena veřejná a ne-
veřejná pohřebiště podle zákona upravujícího pohřebnictví,
 - j) pozemky území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny s výjimkou národních parků a chráněných krajinných oblastí; v národních parcích pozemky zařazené do zóny přírodní **nebo zóny přírodě blízké** a v chráněných krajinných oblastech pozemky zařazené do jejich I. zóny,
 - k) pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází
 1. ochranné pásmo vodního zdroje I. stupně,
→ Dnem 1. ledna 2025 V § 4 odst. 1 písm. k) se na konci bodu 1 vkládá slovo „**nebo**“ a slovo „**nebo**“ na konci bodu 2 a bod 3 se zruší.
 2. krajinný prvek skupina dřevin, stromořadí, travnatá údolnice, mez, příkop nebo mokřad, pokud je tento prvek evidován v evidenci ekologicky významných prvků podle zákona upravujícího zemědělství, **nebo**
 3. příkop, mokřad, močál, bažina, skalní útvar, rokle nebo strž, pokud jde o pozemky ostatních ploch mimo zastavěné území obce podle stavebního zákona, které nejsou užívány k podnikání,
 - l) pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť,
→ Dnem 1. ledna 2025 V § 4 odst. 1 písmeno l) zní:
 - l) **pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází**
 1. **veřejně prostranství,**
 2. **veřejně přístupné sportoviště, nebo**
 3. **veřejně přístupná účelová komunikace jiná než podle písmene o), zpravidla lesní nebo polní cesta,**
 - m) zemědělské pozemky na dobu pěti let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodňováním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě,
 - n) v rozsahu zastavěné plochy uvedených stavb
- veb pozemky zastavěné stavbou podle stavebního zákona
 1. upravující vodní tok,
 2. přehrady,
 3. sloužící ochraně před povodněmi,
 4. sloužící k závlaze a odvodňování pozemků,
 5. vodovodních řadů a vodárenských objektů včetně úpraven vody,
 6. kanalizačních stok, kanalizačních objektů nebo čistíren odpadních vod, jakož i určenou k čištění odpadních vod před jejich vypouštěním do kanalizací, nebo
 7. přenosové, přepravní nebo distribuční soustavy nebo rozvodného tepelného zařízení podle energetického zákona,
 - o) pozemky zastavěné stavbou podle stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze, leteckou, vodních cest a přístavů, pokud jsou v souladu s kolelaudačním rozhodnutím **podle stavebního zákona** užívány k veřejné dopravě, a to v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb, a jiné pozemky určené pro veřejnou dopravu,
 - p) části pozemků, na kterých je zřízena měřická značka bodu bodového pole včetně signa-
začního a ochranného zařízení bodu bodového pole, a pásy **pozemků v lesích, vyčleněné** pro rozvody elektrické energie a plynů,¹⁶⁾
→ Dnem 1. ledna 2025 V § 4 odst. 1 písm. p) se slova „**pozemků v lesích, vyčleněné**“ nahrazují slovy „**lesních pozemků v rozsahu vyčleněném**“.
 - r) pozemky ve vlastnictví veřejných vysokých škol, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů,
 - s) **lesní pozemky v rozsahu, ve kterém se na nich nacházejí lesy pod vlivem imisí podle lesního zákona** zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení,
 - t) pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu,
 - u) pozemky ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí,
 - v) **zemědělské pozemky**, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou; pokud

obec uvedené pozemky od daně z pozemků takto osvobodí, toto osvobození se nevztahuje na pozemky v zastavěném území podle stavebního zákona nebo v zastavitelné ploše podle **stavebního zákona**, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou, ve které současně vymezí tyto pozemky **a označí je způsobem podle § 12e odst. 1; na pozemek, který v obecně závazné vyhlášce není označen způsobem podle § 12e odst. 1, se hledí, jako by nebyl vyloučen z osvobození**,

- w) pozemky tvořící funkční celek s veřejnou monitorovací sítí zajišťující informace o stavu jednotlivých složek životního prostředí financované z veřejných rozpočtů,
- x) nejdéle na dobu 5 let pozemky ve vládou schválené zvýhodněné průmyslové zóně podle zákona upravujícího investiční pobídky pořízené pro účely realizace investiční akce, pro kterou je vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě osvobození od daně z nemovitých věcí, jestliže **obecně závaznou vyhláškou** obec zcela nebo částečně osvobodí pozemky **označené způsobem podle § 12e odst. 1** ve zvýhodněné průmyslové zóně; **na pozemek, který v obecně závazné vyhlášce není označen způsobem podle § 12e odst. 1, se hledí, jako by nebyl osvobozen**,
- y) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou podle stavebního zákona sloužící výlučně nebo pozemky samy o sobě sloužící výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů,
- z) ostatní plochy s následujícím způsobem využití, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou:
 1. neplodná půda,
 2. zamokřená plocha,
 3. mez, stráž,
 4. zeleň,
 5. jiná plocha.

(2) Pozemkem tvořícím jeden funkční celek se stavbou podle stavebního zákona, zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou se rozumí část pozemku nezbytně nutná k provozu

a plnění funkce této **stavby**, zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky.

(3) Pozemky **osvobozené podle odstavce 1** písm. a) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; jsou-li tyto pozemky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. d) až f), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání nebo pronajímány nebo propachtovány. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. a), b) **bodu 1 a písm. t)** jsou osvobozeny od daně z pozemků, není-li k nim zřízeno právo stavby.

(4) Poplatník daně uplatní nárok na osvobození od daně z pozemků podle odstavce 1 písm. d) až h), j), k), m), p), r), u), w) a y) v daňovém přiznání.

(5) Pokud podmínky osvobození podle odstavce 1 splňuje pouze část pozemku, je od daně z pozemků osvobozena pouze tato část. Pokud podmínky pro vyloučení jednotlivého osvobození podle odstavce 3 splňuje pouze část pozemku, je z tohoto osvobození vyloučena pouze tato část.

(6) V obecně závazné vyhlášce vydané podle odstavce 1 písm. z) obec zároveň stanoví, na které způsoby využití pozemku se osvobození vztahuje. Pokud obec v obecně závazné vyhlášce nestanoví způsob využití pozemku, na který se toto osvobození vztahuje, platí, že se osvobození vztahuje na všechny pozemky podle odstavce 1 písm. z) bodů 1 až 4.

k omentář k § 6

DŮLEŽITÉ

Zákon č. 349/2023 Sb. také významně zasáhl do tohoto ustanovení. Změny se významně dotýkají jak samotného osvobození pozemků od daně, tak i osvobození od daně ze staveb a jednotek. Komentář tohoto ustanovení zákona, které je samo o sobě velmi rozsáhlé, se proto zaměřuje toliko na změny, které jsou účinné od 1. 1. 2024 a byly vyvolány v důsledku nabytí účinnosti tohoto zákona. V rámci ko-

mentáře jsou uváděny změny u osvobození od daně z pozemků a následně osvobození od daně ze staveb a jednotek, které jsou účinné od 1. 1. 2024. Jedná-li se o změny obdobného charakteru jak u zmíněných pozemků, tak i u zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek, jsou tyto změny uváděny společně u osvobození od daně z pozemků.

■ Pozemky ve vlastnictví obcí

Výrazná změna nastává u osvobození ve vztahu k obcím, kdy podle § 4 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona jsou osvobozeny pozemky zatížené právem stavby, **pakliže je stavebníkem obec, na jejímž území se nacházejí.**

Nutno reflektovat fakt, že výnos daně z nemovitých věcí je daňovým příjmem rozpočtu obce, když příjemcem těchto příjmů je ta obec, na jejímž území se nemovitá věc nachází, a současně v souladu s § 3 odst. 2 písm. e) zákona je poplatníkem daně z pozemků, jde-li o pozemek zatížený právem stavby, stavebník, docházelo by k jevům, kdy by takto obec hradila tuto daň sama sobě. K tomu ještě třeba podotknout, že stávající osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, dle něhož jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, je zachováno, avšak nově je uváděno pod bodem 1 uvedeného ustanovení.

■ Zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužících zařízením služby péče o dítě v dětské skupině

Vedle toho dochází k rozšíření osvobození dle § 4 odst. 1 písm. g) bod 10 zákona. V souladu s § 4 odst. 1 písm. g) bodu 10 zákona dochází od zdaňovacího období roku 2024 k zavedení nového osvobození **zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek sloužících zařízením služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a pozemků ve funkčním celku.**

Pozemkem tvořícím jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou se rozumí část pozemku nezbytně nutná k provozu a plnění funkce této zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky. Poskytování služby péče o dítě v dět-

ské skupině je upraveno zákonem č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. **Poplatníci, na které se výše uvedené osvobození vztahuje, jej mohou poprvé uplatnit na zdaňovací období roku 2024.** Osvobození se musí uplatnit formou podání přiznání ve lhůtě do 31. 1. 2024, ve kterém je třeba uvést tyto nemovité věci včetně nároku na osvobození.

■ Pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící sociálnímu družstvu

Další osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. g) bodu 11 zákona je poskytováno **pozemkům tvořícím jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužícím sociálnímu družstvu.** Toto družstvo je upraveno v § 758 zákona o obchodních korporacích a jedná se o takové družstvo, které soustavně vyvíjí obecně prospěšné činnosti směřující na podporu sociální soudržnosti za účelem pracovní a sociální integrace znevýhodněných osob do společnosti s přednostním uspokojováním místních potřeb a využíváním místních zdrojů podle místa sídla a působnosti sociálního družstva, zejména v oblasti vytváření pracovních příležitostí, sociálních služeb a zdravotní péče, vzdělávání, bydlení a trvale udržitelného rozvoje. I v těchto případech jsou od daně taktéž osvobozeny zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužící sociálním družstvům, jak plyne z § 9 odst. 1 písm. k) bodu 11 zákona.

Poplatníci, na které se výše uvedené osvobození vztahuje, jej mohou takto poprvé uplatnit na zdaňovací období roku 2024. Osvobození je třeba uplatnit podáním přiznání ve lhůtě do 31. 1. 2024, v němž se uvedou tyto nemovité věci, včetně nároku na osvobození.

■ Zrušení osvobození

Neopomenutelnou změnou je zrušení osvobození dle § 4 odst. 1 písm. h) bod 1, 2, 4 a 5 zákona, což znamená, že již nebudou požívat osvobození pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící výlučně: **k úpravě odpadů pro jejich další využití podle právních předpisů upravujících odpady, k asanaci a rekultivaci skládek odpadů podle**

právních předpisů upravujících odpady, pro třídní a sběr odpadů a pro tepelné, biologické, chemické nebo fyzikální zneškodňování odpadů.

■ **Asanace kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů**

Oproti tomu zůstalo zachováno osvobození pozemků tvořících jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou **sloužících výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů**, které bylo před novelou uvedeno v § 4 odst. 1 písm. h) bodu 3 zákona a novela jej přesunula do § 4 odst. 1 písm. y) a současně upřesnila jeho definici. Díky této změně se ust. § 4 odst. 1 písm. y) zákona ve znění před novelou vypouští a v důsledku toho přestaly požívat osvobození rovněž **pozemky tvořící jeden funkční celek s povolenou skládkou dle zákona o odpadech**. Vedle toho došlo k přečíslování bodů v § 4 odst. 1 písm. h) zákona tím způsobem, že dosavadní body 7 až 12 se nově označují jako body 1 až 6.

■ **Pozemky v národním parku a pozemky zařazené do zóny přírodě blízké**

V případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. j) zákona došlo k rozšíření tohoto osvobození. Zákon ve znění účinném před novelou osvobozoval pozemky území zvláště chráněných dle předpisů o ochraně přírody a krajiny s výjimkou národních parků a chráněných krajinných oblastí – v národních parcích pak pozemky zařazené do zóny přírodní a v chráněných krajinných oblastech pozemky zařazené do jejich I. zóny.

Novela rozšířila u národních parků osvobození o **pozemky zařazené do zóny přírodě blízké. Osvobození se uplatňuje v příznání, tudíž vznikne-li poplatníkovi nárok na osvobození a bude-li chtít toto osvobození uplatnit, musí tak učinit v příznání na zdaňovací období roku 2024.**

❓ **Příklad 2**

Pan Novák se stal v roce 2022 vlastníkem pozemku v národním parku zařazeném do zóny přírodě blízké a na zdaňovací období roku 2023 podal příznání, ve kterém tento pozemek přiznal. Může pan Novák na zdaňovací období roku 2024 uplatnit osvobození?

Ano, může, ale musí podat příznání k této dani na zdaňovací období roku 2024, v němž uvede předmětný pozemek a uplatní na něj osvobození podle § 4 odst. 1 písm. j) zákona.

■ **Zastavěné území obce**

Pokud jde o osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) bod 3 zákona, pak zákonodávce z důvodu právní jistoty explicitně stanovil, že pojem „**zastavěné území obce**“ má totožný význam jako v § 12 písm. h) nového stavebního zákona. Změna formulace je tak formálního rázu.

■ **Kolaudační souhlasy**

Je třeba též zmínit osvobození dle § 4 odst. 1 písm. o) zákona. Toto ustanovení zákona bylo v návaznosti na zrušení institutu kolaudačního souhlasu upraveno tak, aby **zahrnovalo pouze kolaudační rozhodnutí. Na doposud vydané kolaudační souhlasy, popř. jiné akty vydané před účinností stávajícího stavebního zákona, se toto ustanovení použije obdobně.** Nutno dodat, že v návaznosti na § 323 odst. 13 nového stavebního zákona platí, že toto ustanovení se vztahuje taktéž na kolaudační souhlasy vydané přede dnem účinnosti nového stavebního zákona. Z toho vyplývá, že změna formulace je pouze formálního charakteru, přičemž nedochází k rozšíření okruhu osvobození, ale současně se tento okruh ani nezužuje.

■ **Lesní pozemek**

Ke změnám dochází také v případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. s) zákona. Je to dáno tím, že pojem „pozemky k plnění funkce lesa“ je nahrazen pojmem „**lesní pozemek**“, který je pro tyto účely definován v § 1a zákona jako pozemek druhu lesní pozemek dle katastru nemovitostí. Od daně z pozemků jsou takto osvobozeny lesní pozemky v rozsahu, **ve kterém se na nich nacházejí lesy pod vlivem imisí podle lesního zákona zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení. Pokud se daně osvobození vztahuje na celý pozemek, tak se neuplatňuje v daňovém příznání.**

V důsledku novely se mění pojem „pozemky určené k plnění funkce lesa“ za pojem „lesní pozemky“, jak již uvedeno shora. Pozemky určené k plnění funkce lesa mohou být takto evidovány v katastru nemovitostí s jiným druhem pozem-

ku než lesní pozemek. Z toho důvodu je žádoucí, aby poplatník, který **na zdaňovací období roku 2023 u takového pozemku nárokoval osvobození, neb jde o pozemek určený k plnění funkcí lesa, na němž se nacházejí lesy hospodářské pod vlivem imisí zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení** (ale současně se nejedná o pozemek evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku lesní pozemek, nýbrž se jedná o pozemek druhu ostatní plocha), **podal na zdaňovací období roku 2024 příznání, v němž přízná předmětný pozemek bez nároku na osvobození.**

Příklad 3

Pan Dvořák vlastní pozemek evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku lesní pozemek, na kterém se nacházejí lesy hospodářské pod vlivem imisí zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení. Vzhledem k tomu je pan Dvořák v souladu s § 4 odst. 4 zákona ve znění účinném do 31. 12. 2023 do příznání neuváděl. Má pan Dvořák povinnost podat příznání na zdaňovací období roku 2024?

Ne, panu Dvořákovi nevzniká z titulu změny osvobození povinnost podat příznání, neboť vlastní pozemek druhu pozemku lesní pozemek, na kterém se nacházejí lesy pod vlivem imisí podle lesního zákona zařazeného do dvou nejvyšších pásem ohrožení, a proto osvobození stále platí.

■ **Pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů**

Zákonodárce změnami zasáhl i osvobození v § 4 odst. 1 písm. v) zákona. Do nabytí účinnosti novely byly od daně z pozemků osvobozeny pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, pakliže tak stanovila obec obecně závaznou vyhláškou. Za situace, kdy obec uvedené pozemky od daně z pozemků tímto způsobem osvobodila, nevztahovalo se toto osvobození na pozemky v zastavěném území podle stavebního zákona nebo v zastavitelné ploše podle stavebního zákona, pakliže tak obec stanovila obecně závaznou vyhláškou, v níž současně též vymezila tyto pozemky jejich parcelním číslem s uvedením názvu katastrálního území, ve kterém leží.

Po nabytí účinnosti novely je možno osvobodit zemědělské pozemky, **kteřé jsou definovány v § 1a odst. 1 písm. n) zákona, kterými se rozumí pozemek evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad a trvalý travní porost. Díky této koncepci je nově možno osvobodit i pozemky druhu zahrada, kde tomu tak doposud nebylo. V případě, že obec tuto obecně závaznou vyhlášku vydá, osvobození se tak vztahuje pouze na zemědělské pozemky, u nichž se uplatní pro ně určená sazba daně. Nevztahuje se na pozemky zpevněných ploch nebo na stavební pozemky, pakliže se nacházejí na zemědělských pozemcích, které jsou obecně závaznou vyhláškou osvobozeny. Od zdaňovacího období roku 2024 se ruší povinnost osvobození dle § 4 odst. 1 písm. v) zákona uplatňovat v příznání. Je tomu tak proto, že došlo k novelizaci § 4 odst. 4 zákona. Poplatníkům v souvislosti s touto změnou nevzniká povinnost podat příznání.**

Nutno ještě upozornit, že v souvislosti s nově zaváděným jednotným ustanovením určujícím způsob označování nemovitých věcí v aktech obce, které je upraveno v § 12e zákona, se stanovuje, že **zemědělské pozemky v intravilánu, na které se osvobození takto nemá vztahovat, musí být označeny v souladu s tímto ustanovením.** V případě, že nebudou takto označeny, nebude se na ně výjimka z osvobození vztahovat. Výše uvedené změny se netýkají již vydaných obecně závazných vyhlášek (bod 6. přechodných ustanovení zákona).

■ **Ostatní plocha**

Obec může v souladu s § 4 odst. 1 písm. z) a odst. 6 zákona od zdaňovacího období roku 2024 nově osvobodit obecně závaznou vyhláškou všechny **pozemky druhu pozemku ostatní plocha se způsobem využitá neplodná půda, zamokřená plocha nebo mez, stráž, zeleň nebo jiná plocha.**

V obecně závazné vyhlášce musí být vymezeno, které způsoby využití osvobozuje. Pakliže obec v této vyhlášce nestanoví způsob využití pozemku, na který se toto osvobození vztahuje, platí, že se

osvobození vztahuje na všechny pozemky se způsobem využití neplodná půda, zamokřená plocha nebo mez, stráž, zeleň. Na způsob využití jiná plocha by se tedy v tomto případě osvobození vztahovat nemělo. Jestliže obec tuto vyhlášku vydá, osvobození se vztahuje pouze na pozemky, u kterých se uplatní sazba daně pro ostatní plochu. Nevztahuje se tedy na pozemky zpevněných ploch nebo stavební pozemky, pakliže se nacházejí na pozemcích, které jsou obecně závaznou vyhláškou osvobozeny. Toto osvobození není nutno uvádět v přiznání.

■ Povinnost označit pozemek

Dochází rovněž k změnám v osvobození dle § 4 odst. 1 písm. x) zákona, kde se nově stanovuje, že **dotčený pozemek „v OZV“ musí být označen v obecně závazné vyhlášce, a to způsobem dle § 12e zákona. Za situace, kdy nově obec v obecně závazné vyhlášce neoznačí pozemek, na který se má osvobození vztahovat, a to způsobem dle § 12e zákona, nastává právní fikce, že na takový pozemek se hledí jako by nebyl osvobozen.**

Třeba ještě dodat, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. x) zákona není nutno od zdaňovacího období roku 2021 uplatňovat v přiznání, neb došlo k novelizaci § 4 odst. 4 zákona. K obdobným změnám došlo též i u osvobození od daně ze staveb a jednotek dle § 9 odst. 1 písm. w) zákona, přičemž platí, že i toto osvobození již není třeba od zdaňovacího období roku 2024 uplatňovat v přiznání, protože došlo k novelizaci § 9 odst. 5 zákona.

■ Asanace kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů

Nelze pominout ani osvobození vyjádřené v § 4 odst. 1 písm. y) zákona. Osvobozeny takto jsou pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou podle stavebního zákona **sloužící výlučně nebo pozemky samy o sobě sloužící výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů. Dochází tak k zúžení osvobození pouze na stavby a jednotky sloužící k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů tak, aby díky této koncepci obce získávaly kompenzaci v podobě výběru daně z nemovitých věcí za případné negativní dopady a jevy s tím spojené.**

■ Neplodná půda, zamokřená plocha nebo mez, stráž a zeleň

V rámci výčtu osvobození, které s sebou přináší novela účinná od 1. 1. 2024, nemůže chybět ani osvobození dle § 4 odst. 1 písm. z) zákona. Díky tomuto ustanovení zákona mohou být fakultativně osvobozeny pozemky druhu ostatní plocha se způsobem využití neplodná půda, zamokřená plocha nebo mez, stráž a zeleň, tj. pozemky s jedním z výše zmíněných způsobů využití na svém území.

Je tak možno osvobodit pozemky se způsobem využití **neplodná půda, pozemky se způsobem využití mez, stráž, pozemky se způsobem využití zamokřená plocha, pozemky se způsobem využití zeleň nebo pozemky se způsobem využití jiná plocha.** Obecně závaznou vyhláškou však není možno osvobodit toliko některé pozemky s daným způsobem využití, tj. např. některé pozemky se způsobem využití neplodná půda s tím, že by současně tato vyhláška jiné pozemky se způsobem využití neplodná půda neosvobodila. Toto osvobození se nevztahuje na pozemky zpevněných ploch nebo stavební pozemky, pakliže se nacházejí na pozemcích, které jsou takto obecně závaznou vyhláškou osvobozeny. Z toho plyne, že osvobození se v těchto případech vztahuje toliko na pozemky, u kterých se uplatňuje sazba pro ostatní plochu.

■ Změna definice jednoho funkčního celku

Novela postihla také změnu definice jednoho funkčního celku v § 4 odst. 2 zákona.

Nyní tedy platí, že **pozemek může tvořit jeden funkční celek se stavbou dle stavebního zákona**, čímž je reagováno na nově zavedené osvobození od daně z pozemků, které s sebou přinesla novela právě v § 4 odst. 1 písm. y) zákona.

■ Pozemek pronajat, propachtován nebo používán k podnikání

Nutno připomenout, že změny v § 4 odst. 3 zákona nově umožňují použít osvobození dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona i v případech, kdy **pozemek bude pronajat, propachtován nebo používán k podnikání.**

Oproti tomu osvobození části pozemku, které je upraveno v § 4 odst. 5 zákona, tuto problematiku nově upřesňuje, avšak oproti současné praxi nedochází k žádným výrazným změnám.

■ Všechny pozemky druhu ostatní plocha

Pokud jde o osvobození dle § 4 odst. 6 zákona, pak platí, že osvobození podle odst. 1 písm. z) zákona se vztahuje na všechny pozemky druhu ostatní plocha, jejichž způsob využití určuje v obecně závazné vyhlášce obec. Je to právě obec, která může v obecně závazné vyhlášce buď stanovit konkrétní způsoby využití pozemku, u kterých se má toto osvobození uplatnit, anebo pouze obecně zavést toto osvobození (bez toho, že by určila konkrétní způsoby využití tohoto pozemku). Za takové situace se pak použije osvobození na všechny pozemky druhu ostatní plocha se způsobem využití neplodná půda, zamokřená plocha a mez, stráž. Na pozemku druhu ostatní plocha se způsobem využití jiná plocha se výše uvedený postup neuplatní, neboť pozemky se způsobem využití jiná plocha jsou častěji než pozemky se způsobem využití neplodná půda, zamokřená plocha a mez, stráž celkem dobře využitelné a leckdy mají i vyšší hodnotu.

§ Z judikatury

- Co se týče tvrzení stěžovatele, že byl na základě právního posouzení provedeného krajským soudem postaven jako poplatník daně do situace, kdy skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně nemohl svým jednáním zcela ovlivnit, a byl tak odkázán na jednání třetích osob, v daném případě nájemců pozemku či jiných faktických uživatelů, ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje se závěrem žalovaného, že stěžovatel jako pronajímatel především mohl v nájemní smlouvě vyloučit možnost užívání nemovitosti pro podnikatelské účely, pokud nechtěl, aby byly dotčeny nemovitosti zdaněny jako nemovitosti určené pro podnikatelskou činnost. V tomto smyslu neobstojí ani námitka, že jednotlivé nájemné smlouvy byly uzavřeny na delší dobu ještě před účinností zákona č. 212/2011 Sb., jelikož již v době uzavření jednotlivých smluv (stěžovatel předložil finančnímu úřadu nájemní smlouvy uzavřené dne 5. 1. 2004 a dne 20. 9. 2011) rozlišoval zákon o dani z nemovitostí rozdílné sazby pro zdanění staveb (kam zpevněné plochy před účinností zákona č. 212/2011 Sb. patřily) užívaných pro podnikatelskou činnost a staveb určených k jiným účelům. Z ustano-

vení nájemných smluv je však zřejmé, že stěžovatel musel předpokládat, že svoje nemovitosti pronajímá k výkonu podnikatelské činnosti (například smlouva ze dne 20. 9. 2011 obsahuje v bodu III. nazvaném „Účel nájmu“ formulaci, že se předmět nájmu bude užívat jako sklad a montážní dílna autoskel a autopříslušenství). Stěžovatel tedy měl možnost ovlivnit, jakým způsobem budou nemovitosti v jeho vlastnictví využívány a jaká sazba daně z nemovitosti bude v důsledku toho použita. S ohledem na to obtožij také zá- věr krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel mohl tuto skutečnost zohlednit v rámci výše nájemného sjednaného v nájemní smlouvě.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, sp. zn. 6 Afs 119/2014

- Aby mohl žalobce na nemovité věci uplatnit osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. g) bodu 8, případně dle § 9 odst. 1 písm. k) bodu 8 zákona o dani z nemovitých věcí, musely by tyto nemovité věci sloužit žalobci k jím vykonávané veřejně prospěšné činnosti. Ne každá nemovitá věc ve vlastnictví ústavu přitom musí nezbytně sloužit veřejně prospěšné činnosti. V opačném případě by se osvobození vztahovalo na veškeré nemovité věci ve vlastnictví fundací či ústavů, bez ohledu na jejich faktické využívání či technický stav, což by odporovalo výslovné dikci posledně citovaných ustanovení. Zákon o dani z nemovitých věcí tedy počítá s tím, že některé nemovité věci ve vlastnictví ústavu k veřejně prospěšné činnosti slouží a jiné nikoli. Kategorie nemovitých věcí, které k takovému účelu mají sloužit teprve v budoucnu, však zákon o dani z nemovitých věcí nezná. Již z tohoto důvodu krajský soud nepřisvědčil žalobcovu názoru, dle něhož součástí jeho veřejně prospěšné činnosti jsou i přípravné a udržovací práce.

Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 3. 2020, sp. zn. 50 Af 4/2019

- Žalobkyně nejprve konstatovala, že ne všechny pozemky, které jsou zapsány v katastru nemovitostí ve prospěch úpadce, byly pojaty do konkursní podstaty. Tuto námitku posoudil soud jako obecnou a prázdnou formulaci bez návaznosti na skutkový stav věci. Žalobkyně v žalobě nezpochybňuje, že by konkrétně ty pozemky, z níž ji byla daň vyměřena, nepatřily do konkursní podstaty (a nečinila tak ani v odvolání proti platebnímu výměru). Jako příklad uvádí v žalobě pozemek, jehož se podle jejího vlastního vyjádření týká zcela jiná výzva finančního úřadu (vydaná až v roce 2016). Své další argumenty pak naopak staví na tom, že majetek pojatý do konkursní podstaty používat k podnikání nelze. Její tvrzení se tudíž jeví jako nekonzistentní. Námitkou o od-

lišnostech mezi majetkem pojatým do konkurzní podstaty a majetkem zapsaným ve prospěch úpadce v katastru nemovitostí se proto soud nemohl hlouběji zabývat. Ostatně, celá tato část žalobní argumentace by mohla nanejvýš osvětlit, proč žalobkyně nemohla vědět o tom, že stát pozemky pozbyl a že tudíž má povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2017, nikoliv však, proč by ty pozemky, jež vydány v restituci nebyly a na listech vlastnictví zůstaly zapsány ve prospěch úpadce, neměly podléhat dani z nemovitých věcí. Žalobkyně argumentovala dále tím způsobem, že úpadce je v konkursu a nesmí tak ze zákona vyvíjet svou činnost, tedy podnikat. V prvé řadě je nutno konstatovat, že žalobkyně neuvádí konkrétní skutečnosti, ze kterých lze usoudit, zda a v jaké míře úpadce neprovozuje své podnikání. Prohlášením konkursu nekončí provoz úpádce podnikání. Prohlášením konkursu nekončí provoz úpádce podnikání, ledaže by tak rozhodl soud, jak vyplývalo z § 18a odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (ve znění účinném ke dni 15. 7. 1998, kdy byl prohlášen konkurs na Brněnské cihelny, státní podnik – v likvidaci), který se na probíhající konkursy vztahuje na základě přechodného ustanovení § 432 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (který zákon o konkursu a vyrovnání nahradil). Insolvenční zákon má ostatně obdobnou úpravu v § 261 odst. 1. Pokud tedy žalobkyně předkládá obecný argument o vlivu konkursu na podnikání úpadce, je nutné jej odmítnout rovněž obecným odkazem na citovaná ustanovení s tím, že prohlášením konkursu provoz podnikání nezaniká. Soud si je samozřejmě vědom toho, že konkurs může mít vliv na provoz podniku úpadce. Bylo však na žalobkyni uvést konkrétní skutečnosti a důkazy na jejich podporu. Obecný odkaz na konkurs neobstojí. Žalobkyně uvádí, že v textu napadeného rozhodnutí se k otázce konkursu žalovaný nevyjádřil. Soud však konstatuje, že žalobkyně tuto otázku v daňovém řízení ani nepředstířela. V odvolání se žalobkyně omezila na stručný odkaz na zákonné ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, aniž by rozvedla, z jakých důvodů považuje předmětné pozemky za osvobozené od daně. Není povinností žalovaného domýšlet za žalobkyni odvolací námitky, které by mohla uplatnit. Soud opět připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Břemeno tvrzení i důkazní břemeno k této námitce stihalo žalobkyni, jako správce konkurzní podstaty úpadce, a to jak v daňovém řízení, tak i v řízení před správním soudem.

Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, sp. zn. 30 Af 58/2018

Daňové orgány nerozporovaly tvrzení žalobce, že předmětné pozemky jsou neplodnou půdou. Neplodnost či plodnost půdy nebyla vůbec předmětem daňového řízení a ani se nejednalo o důvod, pro který nebylo osvobození žalobci přiznáno. Tím bylo zjištění správce daně, že se nejedná o pozemky, které nelze žádným způsobem využívat. Pojmy „neplodná půda“ a „nelze žádným způsobem využívat“ nelze pro daňové účely zaměňovat nebo mezi ně vkládat rovnítko. Neplodnou půdu definuje katastrální vyhláška jako jeden ze způsobů užití pozemku (nikoliv druh pozemku), jde o pozemek, na němž se nachází např. prudký svah, skála a jiné neplodné půdy, kterými se rozumí zejména zarostlé rokle, vysoké meze s křovinami nebo s kamením, kamenitý terén, ochranné hráze, bermy u regulovaných vodních toků a pozemek, který neposkytuje trvalý užitek z jiných důvodů, zejména plocha zarostlá křovinami nebo zanesená štěrkem nebo kamením, s výjimkou případů, kdy stav pozemku je důsledkem lidské činnosti nebo nečinnosti a pozemek lze opět uvést do stavu umožňujícího jeho trvalé hospodářské využití. Zákon o dani z nemovitých věcí však v ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) neuznává pojem „neplodná půda“, ale „pozemek, který nelze žádným způsobem využívat“. Způsob využití pozemku evidovaný v katastru nemovitostí tak nemůže automaticky znamenat uznání nároku na osvobození od daně, ale může být pouze určitým ukazatelem pro následné posouzení pozemku. Z tohoto důvodu je tak naprosto správný závěr daňových orgánů, obsažený v Informaci k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, publikovaný na internetových stránkách Finanční správy, že „zákon stanovuje jako podmínku osvobození nemožnost využití pozemku žádným způsobem, je zásadně nesprávný předpoklad automatického splnění podmínek osvobození u veškerých pozemků ostatních ploch, evidovaných v katastru nemovitostí s kódem způsobu využití 27 – neplodná půda.“ Podstatnou okolností pro posouzení nároku na osvobození od daně u takového pozemku je tak posouzení reálného stavu pozemku.

Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, sp. zn. 31 Af 89/2019

Nejvyšší správní soud uznává, že právo hospodaření k pozemkům ve prospěch státního podniku, který podle zákona provozuje podnikatelskou činnost (§ 2 odst. 1 zákona o státním podniku), je silnou indicií vedoucí k závěru, že jsou tyto pozemky užívány k podnikání, to však neznamená, že je vyloučen závěr opačný (obdobně jako u vyvrátitelných právních domněnek). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani

z nemovitých věcí je osvobozením věcným, rozhodující pro to bude skutečný způsob využití pozemku. Pokud stěžovatel v daňovém řízení namítal, že dotčené pozemky k podnikání užívány nejsou, byl žalovaný povinen se s touto argumentací řádně vypořádat a nemohl ji odmítnout jen na základě právní povahy stěžovatele (tedy skutečnosti, že je stěžovatel z formálního hlediska podnikatelem).

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, sp. zn. 6 Afs 109/2021

... To, že se zákonodárce rozhodl vyloučit výjimek řešit nově taxativním výčtem, neznamená automaticky, že žalobcův konkrétní pozemek spadl do dřívějšího, otevřeného znění daného ustanovení. V tomto směru je důležité uvést, že žalovaný svým výkladem rozhodně interpretovanou zákonnou úpravu obsahově nevyprázdnil, jak se snaží tvrdit žalobce. Uvedl naopak řadu příkladů, kdy by osvobození od daně bylo i podle nyní aplikované úpravy namístě. Především zmínil právní omezení, např. rozhodnutím příslušných správních orgánů z oblasti péče o životní prostředí. Jako pozemky, které nelze žádným způsobem využívat, označil žalovaný dále např. pozemek se skálou nebo močálem. Tyto příklady žalobce nedůvodně odmítá s tím, že skálu lze vysekat a močál vysušit. Zmíněné útvary ovšem vznikly na pozemku přirozeně a jsou jeho součástí. Jejich odstranění, je-li vůbec reálné, vyžaduje značné úsilí. Stav pozemku žalobce je dán zanedbáním péče o ně v dřívějšku s cíleným jednáním žalobce poté, co jej nabyl a rozhodl se zde zachovat přírodní prostředí. Žalobce svou argumentaci prakticky staví na roveň odstranění skály a vysekání náletových dřevin. Jak již krajský soud naznačil výše, daňová správa jistě musí, když zvažuje možnosti využití dosud nevyužívaného pozemku, zvažovat, zda by takové využití nevyžadovalo vynaložit nepřiměřené úsilí nebo náklady. Nic takového však v případě žalobce nehrozí – pozemek je rovinatý, přiměřeně přístupný a vykazuje známky toho, že v minulosti se na něm reálně hospodařilo (ovocné stromy). Významné je i to, že žalovaný v bodě 16 napadeného rozhodnutí uznal, že pokud by byl u žalobcova pozemku zapsán způsob využití „neplodná půda“ v souladu s katastrální vyhláškou, tak by nárok na osvobození od daně uznal. V této pasáži (citaci katastrální vyhlášky) lze nalézt řadu dalších příkladů pozemků, jež nejsou „rozumně“ využitelné.

Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, sp. zn. 30 Af 27/2020

Pro posouzení žalobcova nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí tudíž nebylo podstatné, že žalobce je státním podnikem zapsaným v obchodním rejstříku, a ve smy-

slu § 421 odst. 1 občanského zákoníku se tak považuje za tzv. podnikatele podle formy bez ohledu na to, zda disponuje živnostenským oprávněním či zda vstoupil do likvidace. Rozhodující byl pouze skutečný způsob využití dotčených nemovitých věcí, tedy zda byly fakticky využívány k podnikání či nikoliv. Vzhledem k tomu neobstojí postup orgánů finanční správy, které neuznaly žalobcem uplatněný nárok na osvobození nemovitých věcí ve vlastnictví státu od daně pouze s tím, že žalobce je podle obchodního rejstříku podnikatelem, přičemž skutečným způsobem užití dotčených nemovitostí se nezabývaly. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení navrhoval provedení řady důkazů (listin a výslechy svědků), jimiž mělo být prokázáno, že dotčené nemovité věci ve vlastnictví státu nebyly fakticky využívány k podnikání, a proto se na ně v daných zdaňovacích obdobích vztahovalo osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí. Pakliže žalovaný tyto důkazy neprovedl, resp. je v důsledku nesprávného právního názoru nepovažoval za relevantní, pak jím vydaná rozhodnutí spočívají na nesprávném posouzení (§ 78 odst. 1 SŘS).

Z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2022, sp. zn. 51 Af 53/2020

Zdejší soud konstatuje, že § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí obsahuje generální osvobození pro všechny pozemky ve vlastnictví České republiky. V případě, že je pozemek ve vlastnictví České republiky, není rozhodné, jestli s ním hospodáří státní podnik nebo příspěvkové organizace. Rozhodná je pouze skutečnost, že pozemek je ve vlastnictví České republiky. Nadto v posuzovaném případě není mezi stranami sporné, že pozemky jsou ve vlastnictví České republiky, přičemž žalobce má právo hospodařit s majetkem státu (viz výsledky vyhledání v datech k 1. lednu 2018, č. 1 D1 správního spisu). Osvobození od daně je ovšem navázáno i na splnění podmínky v § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Toto ustanovení uvádí, že pozemek nesmí být užíván k podnikání, pronajat, propachtován a nesmí na něm váznout právo stavby. V případě, že pozemek není užíván k podnikání a neexistuje zde ani žádný z těchto právních vztahů, pak subjektu (poplatníkovi) náleží osvobození od daně z nemovitých věcí. S ohledem na vše shora uvedené je nutné odmítnout argumentaci žalovaného, která byla založena na osvobození osobním, namísto osvobození věcného, které se vztahuje k předmětu daně – k zdanitelnému pozemku. Napříště tak žalovaný bude muset zkoumat, zdali jsou naplněny podmínky pro věcné osvobození od daně z nemovitých věcí u dotčených pozemků.