

INTERPRETACE POJMU POZEMEK PRO ÚČELY DPH PO REKODIFIKACI SOUKROMÉHO PRÁVA

VII. ročník Studentské vědecké a odborné činnosti (SVO) na PF UK

Autor: Mgr. Milan Tomíček

Studium: doktorské

Sekce (obor, katedra): Katedra finančního práva a finanční vědy

Konzultant: JUDr. Radim Boháč Ph.D.

V Praze, dne 14. dubna 2014

OBSAH

1.	ÚVOD	3
2.	RELEVANTNÍ USTANOVENÍ SMĚRNICE.....	4
2.1	Stavební pozemek.....	6
2.2	Příléhající pozemek.....	8
2.3	Nezastavěný pozemek.....	9
3.	RELEVANTNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DPH.....	12
3.1	Nezastavěný pozemek.....	13
3.2	Stavební pozemek.....	13
3.3	Příléhající pozemek.....	17
4.	ZÁVĚR.....	21

1. ÚVOD

V rámci rekodifikace soukromého práva v České republice byly formou zákonných opatření Senátu zmíněny daňové předpisy v etn. zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Jednou z oblastí, které doznaly v zákoně o DPH významných změn, je oblast nemovitých věcí.

Změny zákona o DPH zavedené zákonným opatřením Senátu v oblasti nemovitých věcí, a konkrétně daňový režim při převodu nemovitých věcí samozřejmě odrážejí opatřené zavedení zásady *superficies solo cedit* do českého práva soukromého, dle které je stavba až na výjimky (např. podzemní stavby se samostatným územním určením¹, dočasné stavby² apod.) součástí pozemku, ale tyto změny měly za cíl také (a především) uvést relevantní ustanovení zákona o DPH do souladu s platnou legislativou Evropské unie v oblasti DPH, tj. se směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Smernice“) a související judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“).

Tento příspěvek si klade za cíl analyzovat relevantní ustanovení Smernice a související judikaturu SD EU a ve světle této analýzy se pokusit interpretovat schválenou úpravu českého zákona o DPH v oblasti se zaměřením na pojem „pozemek“ a pojmy související, které hrají klíčovou roli při převodu nemovitých věcí. Tomu odpovídá i struktura příspěvku, kdy v úvodní části bude provedena analýza Smernice. V souvislosti s touto analýzou budou posouzeny některé rozsudky SD EU s cílem zjistit, nakolik tyto rozsudky mohou přispět ke správné interpretaci relevantních ustanovení Smernice. Poté následuje rozbor samotného zákona o DPH v etn. posouzení, nakolik je nutno při interpretaci daných ustanovení zohlednit legislativu EU a nakolik lze vycházet „pouze“ z českých právních předpisů. Výsledky pak budou porovnány s Informací GF k uplatnění DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1.1.2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty, publikovanou na webových stránkách České finanční správy dne 9. prosince 2013 (dále jen „Informace GF“)³.

¹ § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

² § 506 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

³ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf

Předmětem této práce naopak není posuzovat, nakolik změny provedené v zákoně o DPH odpovídají pravidlům, že zákonná opatření Senátu lze přijímat pouze ve věcech, které nenesou odkladu a které by jinak vyžadovaly přijetí ve formě zákona.

2. RELEVANTNÍ USTANOVENÍ SMĚRNICE

Základní ustanovení regulující daňový režim převodu nemovitých věcí je obsažen v čl. 12 a v čl. 135 Směrnice. V souladu s čl. 135 odst. 1 Směrnice je od daně z prodávané hodnoty osvobozeno dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a), a dále pak dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b)⁴.

Odkazem na ustanovení článku 12 odst. 1 písm. a) Směrnice je z osvobození vyloučeno dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího, přičemž členské státy mohou použít jiná kritéria než první obydlí⁵. Česká republika využila této možnosti a do zákona o DPH nastavila kritérium časového testu od kolaudace nebo prvního užití do okamžiku dodání. Takto nastavené kritérium ne zcela odpovídá mantinelům nastaveným Směrnicí, ale posouzení této otázky není předmětem této práce.

A odkazem na ustanovení článku 12 odst. 1 písm. b) Směrnice je pak z osvobození vyloučeno dodání stavebního pozemku.⁶ Zatímco stavební pozemek je definován přímo v ustanovení

⁴ Článek 135 odst. 1

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);
k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

⁵ Článek 12 odst. 3, pododstavec třetí Směrnice

„Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekročí v prvním případě dobu pěti let a v druhém případě dvou let“.

⁶ Článek 12, odst. 1 Směrnice

„Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:
a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;
b) dodání stavebního pozemku“.

lánku 12 odst. 3 Směrnice⁷, vymezení pojmu "pozemek k ní přiléhající" bylo ponecháno na rozhodnutí jednotlivých členských států.

Z textu Směrnice tak v obecné rovině vyplývá následující daňový režim pro pozemek. Jestliže je převáděn nezastavěný pozemek, je nutno určit, zda je tento pozemek nutno pro účely DPH považovat za stavební pozemek či nikoliv. Jestliže se nejedná o stavební pozemek, je jeho převod osvobozen od DPH, v opačném případě nelze tento převod od DPH osvobodit⁸.

Jestliže je převáděn pozemek, na kterém stojí budova, resp. stavba, je nutno posoudit, zda je splněno kritérium prvního osídlení či jiné kritérium stanovené členským státem. V případě kladné odpovědi je převod této budovy včetně přiléhajícího pozemku osvobozen od daně. V případě záporné odpovědi představuje tento převod zdanitelné plnění.

Směrnice vedle pojmu „pozemek“ tak pracuje s dalšími třemi souvisejícími pojmy, a to (i) stavební pozemek, (ii) nezastavěný pozemek a (iii) přiléhající pozemek. Jak je již uvedeno výše, pojem stavební pozemek je definován přímo ve Směrnici. Znamená upesnění tohoto pojmu pak přinesly rozsudky SD EU (viz níže část 2.1).

Zbývající 2 pojmy definovány ve Směrnici nejsou a jejich vymezení je tak ponecháno do značné míry na jednotlivých členských státech. U pojmu nezastavěný pozemek může být komplikované určit, zda se na pozemku nachází stavba (a jedná se o zastavěný pozemek) či nikoliv (a tudíž se jedná o nezastavěný pozemek), a to především v případě, kdy se pozemku nacházejí různé plošné stavby jako jsou parkoviště, hřiště apod.

U pojmu přiléhající pozemek je pak nutno najít odpověď na otázku, jakou část převáděného zastavěného pozemku je možno/nutno považovat za pozemek přiléhající k budově (stavbě). Odpověď na tuto otázku má zásadní vliv na daňový režim u většiny převodů pozemků, na kterých stojí nějaká stavba či stavby. Proto (zejména vedle neschopnosti členských států

⁷ Článek 12, odst. 3 Směrnice

„Pro účely odst. 1 písm. b) se "stavebním pozemkem" rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy“.

⁸ „(27) Z toho vyplývá, že dodání stavebního pozemku podléhá DPH a nespadá pod kategorii osvobození od daně uvedených v článku 135 směrnice o DPH, která je třeba vykládat striktně“, rozsudek SD EU v případě C-543/11 ve věci Woningstichting Maasdriel

shodnout se na jednotné definici tohoto nájmu zp sobenou rozlišným p ístupem národních právních p edpis v oblasti nemovitých v cí) Sm rnice explicitn umož ůje členským stát m si tento pojem vymežit ve svých národních p edpisech⁹.

2.1 Stavební pozemek

Z definice stavebního pozemku uvedené ve Sm rnici lze dovodit, že stavební pozemkem m že být jak neupravený tak upravený pozemek (ale vždy se musí jednat o nezastav ěný pozemek) s tím, že je ponecháno na členských státech, jak si ho pro ú ely DPH vymezí. Z takto provedeného vymezení stavebních pozemk by mohlo být pomocí jazykového výkladu dovozeno, že záleží zcela na jednotlivých členských státech, jakým zp sobem si tento pozemek vymezí.

Nicmén takto postavená definice stavebního pozemku byla již n kolikrát interpretována Soudním dvorem Evropské unie s odkazem na ú el Sm rnice s postupem asu stále více v tom smyslu, že členské státy nejsou až tak zcela bez omezení p í definici stavebního pozemku.

Jedním z prvních rozsudk SD EU, kde lze sledovat tento trend, byl rozsudek C-461/08 ve v cí Don Bosco Onroerend Goed BV ze dne 19. listopadu 2009. V tomto p ípadu m l SD EU posuzoval, zda dodání pozemku, na n mž stojí budova, která má být stržena za tím ú elem, aby na jejím míst byla postavena nová stavba, a jejíž demolice již p ed tímto dodáním za ala, je í není osvobozeno od DPH. V rámci provedené argumentace se SD EU zabýval rovn ž definicí stavebního pozemku, p í emž uvedl, že členské státy by p í vymezení stavebního pozemku m ly zohlednit ú el sledovaný Sm rnicí [resp. tehdy platnou sm rnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv tna 1977 o harmonizaci právních p edpis členských stát týkající se daní z obratu (tzv. Šestou sm rnicí), jejímž p epracováním (p í zachování všech p vodních

⁹ „(21) V tomto ohledu je třeba připomenout, že výklad uvedeného ustanovení není možné zakládat na původním nebo pozměněném návrhu šesté směrnice předloženém Komisí. Tyto návrhy obsahovaly, pokud jde o dodání nemovitostí, úplnou právní úpravu, a zejména společnou definici stavebních pozemků. Osvobození od DPH nebylo navíc omezeno na dodání nezastavěných pozemků. Rada Evropské unie však tyto návrhy nepřijala a zvolila odlišný přístup. Zejména pokud jde o pojem „stavební pozemek“, Rada nakonec odkázala na definice členských států“ (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. března 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Recueil, s. I-1721.

ustanovení bez technických změn) vznikla Směrnice, tak zvaný „Recast“ [Šestá směrnice], tj. osvobodit od daně pouze pozemky, které nejsou určeny k zástavbě¹⁰.

SD EU tak konstatoval, že stavebním pozemkem by měl být jakýkoli pozemek, který je určen k zástavbě a tomu by měly odpovídat definice stavebních pozemků přijaté jednotlivými členskými státy.

Při výkladu pojmu stavební pozemek se SD EU posunul ještě dále v rozsudku C-543/11 ve věci Woningstichting Maasdriel ze dne 17. ledna 2013, ve kterém měl SD EU odpovědět na otázku, zda se osvobození dle čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice vztahuje na dodání nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečneny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, ale dotčený pozemek byl určen k zástavbě.

SD EU nejdříve zopakoval nutnost zohlednit cíl směrnice osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě, ale s odkazem na princip daňové neutrality doplnil, že veškeré nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, musí spadat pod vnitrostátní definici členského státu¹¹.

Kromě toho, SD EU dále uvedl, že při stanovení daňového režimu musí být rovněž zohledněn deklarovaný záměr smluvních stran, jestliže jde podpořen objektivními poznatky¹². Za takové

¹⁰ „(43) V tomto ohledu je třeba připomenout, že s ohledem na výslovný odkaz v čl. 4 odst. 3 písm. b) šesté směrnice na definice stavebních pozemků stanovené členskými státy, přísluší těmto státům vymezit pozemky, které budou považovány za stavební pozemky jak pro použití tohoto ustanovení, tak pro použití ustanovení čl. 13 části B písm. h) této směrnice, a to při dodržení účelu sledovaného posledním z těchto ustanovení, které má za cíl osvobodit od DPH pouze ta dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě“.

¹¹ „(31) V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že členské státy musí při vymezení pozemků, které budou považovány za stavební pozemky, dodržovat účel sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, kterýžto má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Gemeente Emmen, body 24 a 25, jakož i Don Bosco Onroerend Goed.

(32) Aby bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH a která brání tomu, aby s podobnými dodáními zboží, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, a tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, rozdílně (rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura), je tedy nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, spadaly pod tuto vnitrostátní definici“.

¹² „Zadruhé je třeba připomenout, že deklarovaný záměr smluvních stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, a to pod podmínkou, že

poznatky pak SD EU označil ukončení demoličních prací, které prodávající uskutečnil za účelem budoucí stavby před tímto datem, nebo závazek prodávajícího uskutečnit takové demoliční práce za účelem budoucí stavby, rovněž zahrnout mezi takové poznatky.

Výše uvedené argumenty SD EU tak nutně vedou k závěru, že vymezení pojmu stavební pozemek není zcela v pravomoci jednotlivých členských států, nýbrž že za stavební pozemek pro účely článku 135 odst. 1 písm. k) směrnice musí členské státy považovat jakýkoli nezastavěný pozemek, na kterém má být postavena budova, a je tudíž určen k zastavění (viz dále definice stavebního pozemku v zákoně o DPH).

2.2 Píleňající pozemek

V okamžiku, kdy na převedeném pozemku stojí budova (stavba), nejedná se již o převedení nezastavěného pozemku, a je tudíž nutné posoudit, nakolik jsou splněny podmínky pro osvobození ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) Smrnice, který umožňuje pí splnění stanovených podmínek osvobodit od daní dodání budovy nebo její části a píleňajícího pozemku.

Jak je již uvedeno výše, Smrnice ponechává vymezení pojmu píleňající pozemek na jednotlivých členských státech a neposkytuje žádné bližší instrukce. Smrnice naopak spíše situaci komplikuje, jelikož jednotlivé jazykové verze smrnice nejsou identické a vedle slovního spojení „budova a pozemek, na němž stojí“ (vycházejícího z anglické verze smrnice) používají i další pojmy jako „pozemek, který zabírají, související pozemek, pídružený pozemek, spojený pozemek“¹³.

Ani rozhodnutí SD EU v tomto pípadě neposkytují žádné explicitní vodítka k jejich vymezení. Z textace rozsudku SD EU lze spíše jen nepřímo dovozovat, že SD EU nepovažoval za nutné se vymezením píleňajícího pozemku zabývat a že zřejmě s píleňajícím

bude podpořen objektivními poznatky“ (výše uvedený rozsudek J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, bod 33 a citovaná judikatura).

¹³ Příspěvek na Koordinační výbor MF, GŘ a KDP ČR, č.j. 412/13.11.13 „K § 56 a § 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014, bod B.1, předkladatelé Ing. Stanislav Kryl, Ing. Jan Rambousek.

pozemkem pracoval jako s pozemkem, který tvořil nějaký funkční celek s prováděnou stavbou¹⁴.

Jak už i konstatovali autoři již citovaného příspěvku na Koordinační výbor, č.j. 412/13.11.13, evropské právo neposkytuje žádné vodítko k vymezení pojmu „příslušajícího pozemku“ ani nestanoví členskými státy mantinely k jeho vymezení. Při vymezení tohoto pojmu je tak nutné vyjít především z kontextu a účelu relevantních ustanovení směrnice¹⁵.

2.3 Nezastavěný pozemek

Odpověď na otázku, kdy lze pozemek považovat za nezastavěný či naopak za zastavěný, tj. kdy se na pozemku nachází budova či je pozemek prostě čistě budov, je nutno hledat v čl. 12 odst. 2 první pododstavec Směrnice, ze kterého lze dovodit, že budovou (stavbou) pro účely vymezení zastavěného pozemku je jakákoli konstrukce upevněná do země nebo v zemi¹⁶. Tomuto výkladu svědčí i definice nemovitých věcí uvedená v novém prováděcím nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „prováděcí nařízení“). Přestože relevantní ustanovení prováděcího nařízení týkající se nemovitých věcí se použijí teprve ode dne 1. ledna 2017, představují vzhledem k cílům prováděcího nařízení a jeho „prováděcí“ povaze¹⁷ již dnes významný indikátor pro výklad relevantních ustanovení Směrnice. V souladu s doplňným čl. 13b prováděcího nařízení se za nemovitost považuje, mimo jiné,

¹⁴ „38 Za tímto účelem bude nutno posoudit, zda jsou dodávky staveb, tj. polyethylenových skleníků, a pozemků k nim příslušajících dotčených v této věci osvobozeny od daně na základě článku 135 směrnice o DPH. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda mohou být tyto stavby považovány za „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce této směrnice“, spojené případy C-621/10 a C-129/11 *Balkan and Sea Properties ADSITS a Provedinvest OOD*.

¹⁵ Příspěvek na Koordinační výbor MF, GŘ a KDP ČR, č.j. 412/13.11.13 „K § 56 a § 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014, bod B.4, část „Směrnice a související judikatura“.

¹⁶ „Pro účely odst. 1 písm. a) se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“ čl. 12 odst. 2, pododstavec první Směrnice

¹⁷ „Měl by být zaveden pojem nemovitost, aby bylo zajištěno jednotné daňové zacházení členských států s poskytováním služeb souvisejících s nemovitostmi. Zavedení tohoto pojmu by mohlo mít značný dopad na právní předpisy a správní postupy členských států. Aniž jsou dotčena předpisy nebo postupy, které se v členských státech již uplatňují, a s cílem zajistit plynulý přechod by tento pojem měl být zaveden k pozdějšímu dni.“ Preambule prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby, bod 18

„každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit“¹⁸.

Tomuto chápání budovy (stavby) svídí i judikatura SD EU, dle které za stavbu lze zejména za určitých podmínek považovat například polyethylenový skleník¹⁹ nebo hřiště s umělým povrchem²⁰.

Z výše uvedeného lze tedy dovozovat, že stavbou pro účely DPH je nutno chápat jakoukoli konstrukci/stavbu, která je natolik pevně spojená se zemí, že by ji bylo možno rozebrat nebo přemístit jen s obtížemi. Přitom nezáleží na tom, zda se jedná o nadzemní stavbu, plošnou stavbu či podzemní stavbu. A jestliže se takováto stavba nachází na pozemku, jedná se o zastavěný pozemek.

¹⁸ Pro účely směrnice 2006/112/ES se za „nemovitost“ považuje:

- a) každá určitá část země na povrchu nebo pod ním, k níž lze založit vlastnické právo a držbu;
- b) každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit;..., čl. 13b prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby

¹⁹ „(38) Za tímto účelem bude nutno posoudit, zda jsou dodávky staveb, tj. polyethylenových skleníků, a pozemků k nim přiléhajících dotčených v této věci osvobozeny od daně na základě článku 135 směrnice o DPH. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda mohou být tyto stavby považovány za „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce této směrnice.

(39) V případě kladné odpovědi na tuto otázku se jedná se o zdanitelné plnění, pokud může být dodání uvedeného zboží považováno za uskutečněné před prvním obydlím, zatímco za opačného předpokladu musí být plnění osvobozeno od daně v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice s výhradou případného práva rozhodnout se pro zdanění.

(40) Pokud by uvedené stavby a pozemek k nim přiléhající nemohly být kvalifikovány jako „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, bylo by třeba rozlišovat podle toho, zda se jedná o oddělená dodání pozemků resp. jiného zboží, nebo o jediné plnění sestávající především z dodání pozemků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, body 35 až 38). Kromě toho je třeba ověřit, zda dotčené pozemky spadají pod pojem „stavební pozemky“ ve smyslu čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH. Kdyby tomu tak bylo, dodání by byla zdanitelná. V opačném případě by dodání byla osvobozena od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice, s výhradou případné možnosti rozhodnout se pro zdanění.

(41) Takové posouzení skutečností spadá do pravomoci předkládajícího soudu v rámci řízení podle článku 267 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. března 1978, Oehlschläger, 104/77, Recueil, s. 791, bod 4; ze dne 2. června 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Recueil, s. I-2305, body 16 a 17, jakož i ze dne 22. června 2000, Fornasar a další, C-318/98, Recueil, s. I-4785, body 31 a 32), spojené případy C-621/10 a C-129/11 Balkan and Sea Properties ADSITS a Provadinvest OOD.

²⁰ „37 V projednávané věci je na předkládajícím soudu, aby přezkoumal, zda použití sportovních hřišť s umělým povrchem pro účely podnikání může být právoplatně postaveno naroveň dodání zastavěných nebo stavebních pozemků“. Rozsudek SD EU, C-299/11 ve věci Gemeente Vlaardingen

Do provádění nařízení byl také, mimo jiné, doplněnlánek 31a, který vymezuje služby související s nemovitostí. V rámci uváděných příkladů v odstavci 2 tohoto článku je v české verzi provádění nařízení uvedeno, že za služby vztahující se k nemovitosti se považují také „stavba trvalých staveb na pozemku, jakož i stavební a demoliční práce prováděné na trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu a podobně“²¹.

Tato textace by mohla svádět k domněnce, že pro účely DPH je inženýrské síť nutno pro účely DPH odlišovat od staveb. Nicméně, česká verze provádění nařízení se odchyľuje od většiny ostatních dležitých jazykových verzí provádění nařízení (anglické, německé, francouzské a slovenské)²².

V souladu s ustálenou judikaturou SD EU nemůže být jedna jazyková verze Směrnice považována za nadřazenou ostatním zněním Směrnice. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí²³. Obdobný přístup je nutno bezesporu zaujmout i při výkladu ustanovení provádění nařízení.

²¹ Čl. 31a odst. 2 písm. d) prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby

²² (2) Paragraph 1 shall cover, in particular, the following:

(d) the construction of permanent structures on land, as well as construction and demolition work performed on permanent structures such as pipeline systems for gas, water, sewerage and the like;

(2) Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:

(d) Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen an Land sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen;

(2) Le paragraphe 1 couvre notamment:

(d) la construction de structures permanentes sur un terrain, ainsi que les travaux de construction et de démolition exécutés sur des structures permanentes telles que les réseaux de canalisations pour le gaz et l'eau, les égouts et les structures similaires;

(2) Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

(d) stavbu trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne;

²³ „(44) Podle ustálené judikatury nemůže formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení práva Unie sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím. Takový přístup by byl neslučitelný s požadavkem jednotného použití práva Unie. V případě rozdílu mezi různými jazykovými verzemi tak musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří (viz rozsudky ze dne 27. března 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Recueil, s. I-1345, body 18 a 19; ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 16, jakož i ze dne 25. března 2010, Helmut Müller, C-451/08, Sb. rozh. s. I-2673, bod 38)“, rozsudek SD EU C-41/09, věci Evropská komise proti Nizozemskému království

Vzhledem k tomu, že ostatní jazykové verze se shodují, lze z nich naopak dovodit, že inženýrské sítě typu plynovod, produktovod, vodovod jsou rovněž považovány za „trvalé stavby na pozemku“, přičemž pojem „trvalé stavby na pozemku“ lze zcela evidentně považovat za analogický výraz k pojmu stavba pevně spojená se zemí, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit. A jestliže se pod povrchem pozemku nachází například plynovod, je tak velice pravděpodobně nutno takový pozemek pro účely stanovení DPH režimu přičemž jeho převodu považovat za zastavěný.

3. RELEVANTNÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DPH

Novela zákona o DPH účinná od 1. ledna 2014 zásadním způsobem změnila pravidla umožňující osvobodit převod pozemku od DPH. Novela sice probíhala v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, nicméně zákonodárce při této příležitosti provedl i další změny, zejména v rozsahu osvobození převodu nemovitých věcí, jimiž sice text zákona významně přiblížil Směrnici, avšak na detailní úpravu, která je pro aplikaci tohoto typu osvobození nezbytná a k níž je dle Směrnice oprávněně rezignoval. Důsledkem této úpravy je právní nejistota v mnoha otázkách, která je ještě umocněna textem doprovodné zprávy, podle níž se nic změnilo.

V návaznosti na nový občanský zákoník²⁴ (dále jen „NOZ“) jsou v § 56 odst. 1 zákona o DPH vymezeny nemovité věci, na které se vztahují ustanovení celého § 56 zákona o DPH, přičemž tyto nemovité věci jsou nazývány jako „vybrané nemovité věci“. Množinu vybraných nemovitých věcí tvoří pozemky²⁵, právo stavby²⁶, stavby (pro případy, kdy vlastník stavby je odchýlený od vlastníka pozemku), podzemní stavby se samostatným účelovým určením²⁷, inženýrské sítě²⁸ a jednotky²⁹.

Zatímco ustanovení § 56 zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2013 bylo nastaveno tak, že většina všech převodů pozemku byla osvobozena od daně (fakticky podléhal dani pouze převod pozemku, na který bylo vydáno stavební povolení nebo byl udělen souhlas

²⁴ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁵ § 498 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁶ § 1240 a následující zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁷ § 498 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁸ § 509 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁹ § 1158 a následující zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

s provedením ohlášené stavby a na kterém nestála stavba ve smyslu § 118 a § 119 tehdy platného zákona o daních z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), novela zákona o DPH účinná od 1. ledna 2014 podmínky pro uplatnění osvobození znění zůstala, vedena již výše zmíněnou snahou přiblížit zákon o DPH více podmínkám uvedeným ve Směrnici.

3.1 Nezastavěný pozemek

Novela zákona tedy především nově vymezila podmínky, za kterých je převod pozemku osvobozen od daní, a to v § 56 odst. 2 zákona o DPH³⁰. Podmínky pro osvobození jsou nastaveny pomocí vymezení tak, že převod pozemku je osvobozen od daní, jestliže se jedná o pozemek, na kterém současně (i) není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem, (ii) není inženýrská síť a (iii) nemůže být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Má-li být tedy dodání (převod) pozemku osvobozeno, musejí být splněny všechny výše uvedené podmínky. Jedná se tedy ve své podstatě o nezastavěný pozemek (není na něm zřízena stavba pevně spojená se zemí pevným základem ani inženýrská síť), který není stavebním pozemkem (na pozemek ještě nebylo vydáno stavební povolení ani udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby). Ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH by tak mělo korespondovat s ustanovením § 135 odst. 1 písm. k) Směrnice a mělo by zahrnovat „dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu § 12 odst. 1 písm. b)“ Směrnice.

3.2 Stavební pozemek

Zákon o DPH neobsahuje vymezení pojmu stavební pozemek, ale lze nepřímo dovodit, že stavebním pozemkem má zákon o DPH na mysli nezastavěný pozemek, na němž může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba [pozemky, na nichž je zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo

³⁰ (§ 56 odst. 2 zákona o DPH) „Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která
a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba“.

inženýrská síť, jsou zastavěny a tak nemohou být považovány za stavební pozemky ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice a je nutno je testovat dle § 135 odst. 1 písm. j) směrnice].

Takto vymezené podmínky se však neshodují zcela s definicí stavebního pozemku ve Směrnici, jak vyplývá z výše uvedené judikatury SD EU (viz výše v části 2.1). Na jedné straně zákon o DPH pojímá stavební pozemek příliš úzce, když dle sledného zohlednění územního pozemku určeného k zastavění. Nejtypičtějším příkladem tak může být například provedení pozemků rozdělených na parcely, ke kterým byly rozvedeny inženýrské sítě s cílem bytové výstavby, přičemž tyto sítě byly ukončeny mimo provedení pozemek. Jestliže v okamžiku provedení pozemku nebylo vydáno stavební povolení ani souhlas s provedením stavby, bude provedení takového pozemku v souladu se zákonem o DPH osvobozen od daně, přestože je zcela evidentní, že tyto pozemky jsou určeny k zástavbě a měly by tudíž v duchu Směrnice přičemž jejich provedení podléhat DPH.

Obdobně by zřejmě za stavební pozemky měly být považovány například pozemky, na které bylo vydáno územní rozhodnutí ve smyslu § 92 odst. 1 stavebního zákona nebo rozhodnutí o umístění stavby ve smyslu § 79 odst. 1 stavebního zákona. I v těchto případech je zřejmé, že dané pozemky jsou již určeny k zástavbě a měly by tedy naplňovat definici stavebního pozemku ve Směrnici. Jak však vyplývá z Informace GF, nemají tyto instituty vliv na splnění výše uvedených podmínek³¹.

Je otázkou, zda by se mohl plátců odvolávat přičemž stanovení toho, zda je možno/nutno považovat konkrétní pozemek za stavební pozemek, přičemž na definici tohoto pojmu uvedenou ve Směrnici (aplikace tak zvaného „přírodního územního“ Směrnice)³². Vychází z ustálené

³¹ „Stavební povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby nelze ztotožňovat s územním rozhodnutím, s rozhodnutím o umístění stavby, ani s právem stavby – předmětem každého z těchto institutů jsou jiné právní skutečnosti“, Informace GFŘ, část. 1.1, str.).

³² „(56) Podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 23, a ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Sb. rozh. s. I-1083, bod 61).

(57) Kromě toho z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že okolnost, že ustanovení směrnice nabízí členským státům možnost volby, nutně nevylučuje, že obsah právních taktů přiznaných jednotlivcům může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice (viz výše uvedený rozsudek Flughafen Köln/Bonn, bod 30, a rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 61)“, rozsudek C-621/10....

judikatury SD EU citované v části 2.1 jsem toho názoru, že podmínka bezpodmínečnosti a dostatečné existence je v tomto případě splněna a plátce by tak mohl této možnosti využít.

Naopak vzhledem k textaci relevantního ustanovení zákona o DPH nelze dle mého názoru dosáhnout stejného výsledku eurokonformním výkladem (např. ze strany správce daní), jelikož by se jednalo o nepřipustný výklad vnitrostátního práva *contra legem*³³.

Naopak jako restriktivní podmínka nad rámec úřadu a cíl Směrnice se může jevit fakt, že pozemky, na nichž jsou zřízeny inženýrské sítě ve vlastnictví jiné osoby, než je vlastník samotného pozemku, jsou již rovněž automaticky považované za zastavné. Může se jednat o případy, kdy je převáděn pozemek typu pole či lesa, pod jehož povrchem je vedeno vysokotlaké potrubí pro rozvod páry a naopak nad jeho povrchem jsou vedeny dráty vysokého napětí a jeden ze stožárů se nachází na ploše daného pozemku.

Jak je uvedeno výše v části 2.1, je nutno zejména inženýrské sítě typu plynovod, produktovod, parovod apod. považovat pro účely stanovení DPH režimu převodu pozemku, za stavby pevně spojené se zemí. Je otázkou, zda tedy existence např. dálkového parovodu ve vlastnictví této osoby na pozemku ve vlastnictví jiné osoby automaticky znamená, že daný pozemek již nelze považovat za zastavný.

V odborné literatuře se objevují i názory, že stavbu na pozemku, resp. pod jeho povrchem, je nutno převést stanovení DPH režimu převáděného pozemku zohlednit pouze v případě, že pozemek a daná stavba jsou dodávány společně³⁴. Dle tohoto názoru by se na převod pole,

³³ (35) K poukazu na nepřímý účinek unijního práva (jakkoliv z argumentace stěžovatele spíše vyplývá, že se ve skutečnosti domáhá přímého účinku) nelze než poznamenat, že ani aplikace zásady eurokonformního výkladu vnitrostátního práva nemůže být pojímána natolik široce, jak to činí stěžovatel. Je samozřejmě pravdou, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při uplatňování vnitrostátního práva, a zejména ustanovení vnitrostátního právního předpisu speciálně zavedeného za účelem provedení směrnice [...], je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice, tak aby bylo dosaženo [zamýšleného] výsledku (rozsudek ze dne 10. 4. 1984, Van Colson, 18/83, Recueil, s. 4051, bod 26), avšak tato povinnost dosahuje svých hranic v situaci, kdy by za účelem dosažení cílů unijního práva muselo být přistoupeno k výkladu vnitrostátního práva *contra legem*, tj. způsobem, jenž není s ohledem na vnitrostátní výkladové metody vůbec dosažitelný (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 1993, Wagner Miret, C-334/92, Recueil, s. I-6911, bod 22)". Rozsudek NSS 5 Afs 62/2012 - 36 5 Afs 62/2012 – 36 ze dne 29. dubna 2013

³⁴ „Uvedené úvahy vedly SDEU k závěru, že dodání zboží a poskytnutí služeb stavební firmou v modelu „Bauherrenmodell“, což jsou transakce právně odlišné od dodání pozemku a figuruje v nich jiný dodavatel, než který dodal pozemek, nemohou být považovány spolu s dodáním pozemku za jediné plnění, jež lze zařadit do kategorie „dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí“. Soud dále, stejně jako generální advokát, argumentoval i skutečností, že při vstupu Šesté směrnice v účinnost nebyla v Německu výstavba budov

pod kterým se nachází dálkový parovod, m lo hled t jako na p evod nezastav ného pozemku, jelikož parovod je samostatnou nemovitou v cí ve vlastnictví jiné osoby, než je vlastník pole, a neslouží žádným zp sobem ú elu využití pozemku jako pole.

Tento výklad však v každém p ípad nezastává Generální finan ní editelství. Jak vyplývá z Informace, není pro ú ely uplatn ní osvobození rozhodující, zda je daná inženýrská sí spojena se zemí pevným základem i nikoliv, a p edevším, zda je daná inženýrská sí ve vlastnictví vlastníka pozemku i nikoliv³⁵.

P estože dané pole i les nejsou ur eny k zastav ní (dokonce práv z titulu daných inženýrských sítí na nich ani výstavbu realizovat v n kterých p ípadech nelze) a dané inženýrské sí v bec neslouží ú elu daného pozemku, nelze tak dle názoru Generálního finan ního editelství jejich p evod p i striktním jazykovém výkladu osvobodit od dan dle výše uvedeného ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH a je nutno je pom ovat podmínkami pro osvobození vymezenými v § 56 odst. 3 zákona o DPH, které se vztahují na p evod staveb a souvisejících pozemk (viz níže). Tento postup z ejm neodpovídá smyslu a ú elu Sm rnice, nicmén op ít opa nou interpretaci ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH p i sou asném zn ní tohoto ustanovení pouze o smysl a ú el zákona, resp. sm rnice se mi jeví jako problematické.

V každém p ípad bude nutno posuzovat každý konkrétní p ípad odd len . Nep edpokládám, že by pozemek, pod kterým vede nap . linie metra, m l být považován za zastav ný pozemek pouze z tohoto titulu. Nicmén systémov není v podstat rozdíl mezi stavbou metra a plynovodem. V obou p ípadech se jedná o samostatné nemovité v ci, které nejsou v souladu s NOZ³⁶ považovány za sou ást pozemku. V t chto p ípadech tak bude nutno se ídit cíli a ú elem Sm rnice.

osvobozena, nelze na ni proto vztahovat odchylku dle čl. 28 odst. 3 a bodu 16 přílohy F Šesté směrnice [čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 371 Směrnice].

Z rozhodnutí (rozsudek SD EU, C-73/85 ve věci Hans-Dieter a Ute Kerrutt – poznámka autora) je zřejmé, co vyplývá celkem zřetelně i ze samotného textu Směrnice: zdanitelným plněním je, vynechám-li stavební pozemky, výhradně jen dodání těch pozemků, na nichž stojí nové stavby, pokud se dodávají společně.“ Olga Holubová, ještě doplním

³⁵ „Pokud jde o inženýrskou sí, není pro účely nového ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH podstatné, zda je spojena se zemí pevným základem či nikoliv. Skutečnost, zda je stavba resp. inženýrská sí vlastněna stejnou osobou jako pozemek nebo třetí osobou, není podstatná.“ Informace, část 1.1 bod A, str. 2

³⁶ § 506, odst. 1 NOZ a § 509, odst. 1 NOZ

3.3 Související pozemek

P evod vybraných nemovitých v cí vymezených v § 56 odst. 1 zákona o DPH, jiných než pozemek osvobozený podle § 56 odst. 2 zákona o DPH, je v souladu s odst. 3 téhož paragrafu osvobozen od dan po uplynutí 5 let od vydání prvního kolauda ního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo zapo ato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane d íve.

Pozemek, na n mž je z ízena stavba i inženýrská sí , je též možno považovat za tento „jiný nemovitý majetek“ a výše uvedený asový test je nutno posuzovat dle stavby i inženýrské sít nacházejících se na pozemku, p i emž da ový režim p iléhajícího pozemku bude shodný s da ovým režimem dané stavby i inženýrské sít , a to na základ principu ned litelnosti režimu zdan ní stavby a p iléhajícího pozemku vyplývajícího z rozsudku SD EU C-400/98 ve v cí Brigitte Breitsohl³⁷. Vymezení tohoto pojmu je tak p ítom velice d ležitá, a to p edevším v p ípadech p evodu „nových“ staveb p ed uplynutím výše uvedeného asového testu, který podléhá DPH.

Jak je již uvedeno výše, Sm rnice definici p iléhajícího pozemku neobsahuje, ale dává jednotlivým lenským stát m možnost p iléhající pozemek definovat ve svých národních p edpisech. Bohužel zákon o DPH tuto definici neobsahuje a v sou asné dob lze již vysledovat v odborné literatu e a stanoviscích finan ní správy diametráln odlišné p ístupy k vymezení tohoto pojmu.

Formalistický p ístup k vymezení tohoto pojmu m žeme najít v Informaci GF , který vymezuje p iléhající pozemek jako parcelu³⁸. Tento p ístup byl Generálním finan ním

³⁷ „(49) It is important to note in that respect that Article 4(3) of the Sixth Directive distinguishes between, on the one hand, the supply of building land, described as 'any unimproved or improved land defined as such by the Member States , and, on the other, the supply before first occupation of buildings or parts of buildings and the land on which they stand, any structure fixed to or in the ground being regarded as a building within the meaning of that provision.

(50) It follows from that distinction and from the wording of Article 4(3)(a) of the Sixth Directive, which refers to 'the supply ... of buildings or parts of buildings and the land on which they stand , that, for the purposes of VAT, buildings or parts of buildings and the land on which they stand cannot be dissociated from each other”, rozsudek SD EU C-400/98 ve věci Brigitte Breitsohl.

³⁸ „Zejména ve vazbě na uplatnění principu stejného režimu zdanění stavby a pozemku k ní přiléhajícího je důležité vymezení pojmu "pozemek“. V tomto ohledu se pozemkem rozumí pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem. Bude-li stavba umístěna, byť i jen částečně, na více parcelách, je třeba v zásadě všechny tyto parcely považovat za pozemky,

editelstvím zvolen z ejm z d vodu „spravovatelnosti“ daných ustanovení ze strany správce dan a byl pravd podobn inspirován návrhem výkladu tohoto pojmu obsaženým v již zmín ném p ísp vku na Koordina ní výbor, ve kterém jeho auto i rovn ž navrhli vymežit p iléhající pozemek jako parcelu ur enou parcelním íslem. GF však v Informaci GF již vypustilo alternativní možnost navrženou v tomto p ísp vku, a to v od vodn ých p ípadech p ípustit vymezení p iléhající pozemku i menší plochou, než kterou tvo í parcela, na níž daná stavba stojí.

Rovn ž v p ípad , kdy se sice bude jednat o relativn malý pozemek tvo ený jednou parcelou, na kterém však bude stát více staveb, je v návaznosti na vymezení p iléhajícího pozemku pomocí parcelního ísla v Informaci uvedeno, že p íletý asový test uvedený v § 56 odst. 3 zákona o DPH nutno testovat dle „nejstarší“ stavby na pozemku³⁹. Vyjdeme-li zárove z vymezení stavby uvedené v ásti 2.3, dle které se za budovu (stavbu) považuje jakákoli stavba/konstrukce pevn spojená se zemí, tak výsledný da ový režim p evád ného pozemku a staveb na tomto pozemku m že být zcela v rozporu s ú ely a cíli Sm rnice.

Jestliže by nap . byl p evád n pozemek sestávající z jednoho parcelního ísla, na kterém se nachází nový obytný d m (k okamžiku p evodu mén než 5 let po kolaudaci), stará garáž (k okamžiku p evodu více než 5 let po kolaudaci) a samostatný sklep (k okamžiku p evodu více než 5 let po kolaudaci), bude se jednat o p evod zastav ného pozemku a asový test se bude posuzovat podle sklepu i garáže. Podle Informace GF pak bude p evod tohoto pozemku osvobozen od dan v etn nové stavby obytného domu (na základ principu ned litelnosti režimu zdan ní stavby a p iléhajícího pozemku).

Jak vyplývá z Informace, Generální finan ní editelství považuje za „rovnocenné“ stavby nap . i zahradní altány, inženýrské sít a ploty⁴⁰. Mohlo by tedy dojít k tomu, že z d vodu

na kterých je zřízena stavba. Zjednodušeně shrnuto je tedy pozemek přiléhající ke stavbě parcela (samostatné parc.č), na které se stavba nachází“ (Informace GFŘ, bod 1.2).

³⁹ „Testuje se osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH v novém znění, a to dle lhůty odvíjející se od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne započetí prvního užívání stavby, která byla umístěna na předmětné parcele nejdříve“, Informace GFŘ, bod 6, str. 5. Dodání pozemku (parcely), na kterém je více staveb.

⁴⁰ „Pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození a stavby umístěné na tomto pozemku jednoho parcelního čísla jsou různé povahy (např. rodinný dům pro sociální bydlení, inženýrská sít, zahradní altán, plot kolem zahrady).....“. Informace, část 6, str. 5, Dodání pozemku (parcely), na kterém je více staveb

starého altánu stojícího na zahradě, bude osvobozen i p evod nov postaveného domu na této zahradě.

Přitom vycházejíce z relevantních ustanovení Sm rnice bychom m li dojít k jiným záv r m. Jelikož se jedná o p evod zastav něho pozemku, je nutno provést asový test samostatn u stavby obytného domu. Jelikož obytný d m je p evád n p ed uplynutím asového testu, p edstavuje p evod tohoto domu zdanitelné pln ní, tj. pln ní podléhající dani a to v etn pozemku p iléhajícího k tomuto domu. Co se tý e ostatních nemovitých v cí na pozemku, jejich da ový režim p i p evodu bude záviset na vymezení vým ry p iléhajícího pozemku. Práv tyto velice asté p íklady p evod pozemk s rodinnými domy a dalšími stavbami na pozemku ukazují slabiny p ístupu zvoleného Generálním finan ním editelstvím. Mnohem vhodn jší (a více vyhovující zám r m a cíl m Sm rnice) variantou by v tomto p ípad bylo vymežit p iléhající pozemek k jednotlivým stavbám na pozemku nap . odkazem na tu ást pozemku, která slouží stavb a podmi uje její funk nost. V p ípad obytného domu by to mohl být pozemek pod samotným obytným domem a p ístupová cesta vedoucí k domu, v p ípad garáže pozemek pod garáží a p ístupová cesta, v p ípad sklepa pozemek zakrývající sklep a podobn .

Na opa né stran pomyslné stupnice se v porovnání s Informací nacházejí názory, že p iléhajícím pozemkem je pouze pozemek nacházející se pod stavbou⁴¹. Tento záv r zastávaný PhDr. Milanem Skálou se odkazuje p i absenci definice p iléhajícího pozemku ve Sm rnici i zákon o DPH na prolínání ve ejného a soukromého práva⁴² a na definici pozemku v Katastrálním zákon . Pozemkem se pro ú ely Katastrálního zákona rozumí „ ást zemského povrchu odd lená od sousedních ástí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regula ním plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného práva podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druh pozemk , pop ípad rozhraním zp sobu využití pozemk .“⁴³

⁴¹ „Pozemkem je ta plocha, na které je zřízena stavba, ke které přiléhá, na němž budova stojí. Jiným pozemkem (jinými pozemky) je ta plocha, která má jiný způsob využití“, e-Bulletin KDP ČR, 1/2014, str. 14, autor PhDr. Milan Skála

⁴² „Z citované judikatury vyplývá, že veřejné daňové právo přebírá z práva soukromého ty instituty, které samo nevymezuje“, e-Bulletin KDP ČR, 1/2014, str. 14, autor PhDr. Milan Skála

⁴³ § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (Katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů

Z výše uvedené definice PhDr. Milan Skála dovozuje, že „Typickým rozhraním zpravidla mezi stavbou a pozemkem je totiž rozhraní mezi stavbou, modelovou nadzemní budovou a pozemkem. Pozemek pod budovou je využitý jako „nosič“ stavby a nemá obvykle sloužit jinému účelu, pokud nedojde k odstranění stavby. Okolní pozemky (pozemky) mají jiný způsob využití; třeba zahrada, komunikace, dvůr nebo nosí jiné stavby“⁴⁴. Přitom by stejné principy měly platit i pro „jiné“ stavby spojené se zemí pevným základem (např. garáže, bazény, altány apod.) a rovněž i pro podpovrchové stavby jako jsou roubené studny, šachty, pítovny apod.⁴⁵

Vzhledem k absenci definice příslušného pozemku ve Směrnici a přenesení pravomoci tento pojem definovat na jednotlivé členské státy by nic nemělo bránit se při vymezení příslušného pozemku opírat výlučně o české právní normy. Nicméně takto úzce pojaté vymezení příslušných pozemků podle mého názoru neodpovídá účelům a záměrům Směrnice.

Na tomto místě je nutno konstatovat, že definici příslušného pozemku nemá žádná členská země EU. Jedním z členských států, které tuto definici mají, je například Holandsko, kde se příslušným pozemkem rozumí „veškeré pozemky, které jsou obecně považovány za náležející ke stavbě nebo jí sloužící“⁴⁶.

Takto pojatá definice sice samozřejmě klade zvýšené nároky na správce daně, nicméně umožňuje nalézt odpovídající řešení pro velkou většinu případů staveb spojených s pozemky a zároveň zcela odpovídá účelům a cílům Směrnice. Tato definice by rovněž umožnila „zmírnit“ následky v případech, kdy bude převáděno již zmiňované velké pole sestávající z jednoho parcelního úseku, pod kterým je umístěn dálkový potrubí. Část pole příslušná k pozemku (nikoliv celá parcela, nýbrž jen pruh pole nad daným potrubím, eventuálně ještě ochranná zóna, jestliže je nějakým právním předpisem stanovena. U této části by se provedl klasický test, zbytek pole by byl považován za nezastavěný pozemek.

⁴⁴ e-Bulletin KDP ČR, 1/2014, str. 14, autor PhDr. Milan Skála

⁴⁵ tamtéž

⁴⁶ Rozsudek C-543/11 ve věci Woningstichting Maasdriel, bod 6

Závěr

Ustanovení § 56 zákona o DPH regulující daňový režim pro evidované pozemky ve znění účinném od 1. ledna 2014 se v porovnání se zněním platným do 31. prosince 2013 výrazně přiblížilo textací relevantních ustanovení Směrnice. Nicméně jeho základní chybou je, že neobsahuje definice takových pojmů jako je stavební pozemek a přísluhající pozemek. Absence těchto definic má za následek celkovou právní nejistotu, kterou neodstranila ani Informace GF, která přísluhající pozemek vymezila odkazem na parcelní číslo, čímž sice správce daně poskytl jednoduché „spravovatelné“ řešení, které však sebou přináší řešení nezamýšlená Směrnicí.

Celkově lze shrnout, že v původním znění zákona se nejvíce výkladové problémy vztahují k evidenci pozemku, pod kterým leží na kterém jsou zřízeny inženýrské sítě, a k vymezení přísluhající pozemku pro evidenci zastavěného pozemku z hlediska výměry tohoto pozemku, a se již jedná o pozemek, na kterém se nachází jedna stavba nebo několik staveb.

V prvním uvedeném případě se kloním k názoru, že by tento evidovaný měl být posouzen obecně jako evidenci zastavěného pozemku, u kterého je nutno aplikovat časový test na inženýrskou síť a přísluhající pozemek. Pouze v případech, kdy je zcela evidentní, že výsledné řešení je v rozporu se záměry a cíli Směrnice, lze uvažovat o jiném řešení.

Co se týče vymezení přísluhajícího pozemku, zastávám názor, že by se mělo jednat o pozemek, který slouží účelu stavby na něm stojící, popřípadě podmiňuje funkci této stavby. Jsem tedy zastáncem interpretace tohoto pojmu spíše v užším rozsahu, i když se zcela neztotožňuji se závěry, resp. spíše s argumenty PhDr. Milana Skály. Jak se už v minulosti mnohokrát ukázalo, je v případě DPH nutno vždy zohlednit fakt, že systém DPH je v Evropské unii silně harmonizován právními předpisy v podobě směrnic a nařízení, což má za následek, že v mnoha případech SD EU více a více vyzdvihuje nutnost jednotného výkladu pojmů používaných Směrnicí⁴⁷ a zdůrazňuje potřeby zohledňovat cíle a účely těchto předpisů a jejich jednotnou aplikaci ve všech členských státech. A jak ukazuje i případ stavebního pozemku,

⁴⁷ „Tato koncepce je v souladu s cíli směrnice, která mimo jiné směřuje k založení společného systému DPH na jednotné definici uskutečnění zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8)“, rozsudek SE EU C-435/03 ve věci British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV, bod 35

platí to i v případě, kdy si členský stát může sám daný pojem vymezit ve své národní legislativě.

Obávám se však, že bez toho, aby bylo ustanovení § 56 zákona o DPH dále novelizováno, nebude možné dojít k jednotnému výkladu jednotlivých pojmů a v mnoha případech nebude možné určit jednoznačně daňový režim pro případ evodek, kterých pozemek.