

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

DPH

412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce č. osv.3353
Ing. Jan Rambousek, LL. M., daňový poradce č. osv. 693

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM v části "Ad. budova a pozemek, na kterém stojí"

V navržené novele zákona o DPH¹, s jejíž účinností se počítá od 1. ledna 2014 jsou obsaženy závažné změny týkající se nemovitostí. Vzhledem k nejasnosti některých ustanovení předkládáme příspěvek k projednání s předstihem ve snaze minimalizovat dobu případné právní nejistoty plátců. Přijaté závěry mohou pochopitelně platit pouze v případě, nabude-li zákon v navrženém znění účinnosti. Navržená ustanovení § 56 a § 56a zní:

§ 56

Dodání vybraných nemovitých věcí

(1) *Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání*

- a. *pozemku,*
- b. *práva stavby,*
- c. *stavby,*
- d. *podzemní stavby se samostatným účelovým určením,*
- e. *inženýrské sítě,*
- f. *jednotky.*

(2) *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.*

(3) *Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹⁾, a to k tomu dni, který nastane dříve.*

(4) *Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatní daň. Pokud plátce přijal před uskutečněním zdanitelného plnění úplatu, ze které mu nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.*

§ 56a

Nájem vybraných nemovitých věcí

¹ Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(1) *Nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou*

- a. *krátkodobého nájmu nemovité věci,*
- b. *nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
- c. *nájmu bezpečnostních schránek,*
- d. *nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

(2) *Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, popřípadě i nájem vnitřního movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.*

(3) *Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*

A. K § 56, odstavec 2

Zákon o DPH již neobsahuje definici stavebního pozemku, ale pouze upravuje, které pozemky jsou při převodu osvobozeny. Dochází k zásadnímu rozšíření případů, kdy převod pozemku nebude osvobozen od DPH.

Převod pozemku bude zdanitelným plněním, pokud nastane kterákoliv z níže uvedených skutečností:

- Na pozemku je zřízena stavba spojená se zemí pevným základem.

Není podstatné, zda se jedná o stavbu, která je součástí pozemku, nebo o stavbu, která je součástí práva stavby, nebo o samostatnou stavbu (tj. o stavbu zřízenou před účinností NOZ² ve vlastnictví třetí osoby).

Aby byl převod zdanitelným plněním, stavba musí mít pevné základy (existence movité stavby na pozemku nezabrání uplatnění osvobození od DPH).

Za určitých okolností však může být převod pozemku osvobozen po uplynutí časového testu dle odst. 3 (viz další bod B. 1.)

- Na pozemku je zřízena inženýrská síť

Pro uplatnění DPH není podstatné, zda je inženýrská síť spojena se zemí pevným základem či nikoliv. Postačí např. potrubí položené do výkopu a zahrnuté zeminou. Přípojky na pozemku způsobí, že převod nemůže být osvobozen od DPH.

Je irelevantní, zda je inženýrská síť vlastněna vlastníkem pozemku nebo třetí osobou.

Za určitých okolností však může být převod pozemku osvobozen po uplynutí časového testu dle odst. 3 (viz další bod B. 1.)

- Na pozemku může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu

² Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Okamžik, kdy převod, resp. dodání pozemku, přestává být osvobozen, zůstává shodný, tj. nabytí právní moci stavebního povolení nebo souhlasu s provedením ohlášené stavby.

Pokud se jedná o stavbu, která může být na pozemku provedena, bude se jednat nejen o stavbu spojenou se zemí pevným základem, ale i jinak pevně spojenou se zemí. Pojem stavba v tomto ustanovení zahrnuje i inženýrské sítě (k tomu blíže v bodu B. 1. níže).

Osvobození se uplatní, není-li na pozemku stavba realizována a stavební povolení, resp. souhlas s provedením stavby, zanikne.

Je třeba určit, co se rozumí pozemkem, **na kterém** je zřízena stavba nebo inženýrská síť, nebo **na kterém** lze provést stavbu podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby (viz bod B. 4.).

B. K § 56, odstavec 3

B. Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2

B. 1. Osvobození dodání

Směrnice³

Dle čl. 135, bodu 1, písm. j) Směrnice osvobodí členské státy od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a).

Dle čl. 12, odst. 1, písm. a) je pak z osvobození vyloučeno dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího.

Dle odst. 2. 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 nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

Budovou se pak rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

K pojmu přiléhající pozemek viz bod B. 4. tohoto příspěvku. Většina jazykových verzí Směrnice používá spíše spojení „budova a pozemek, na němž stojí“ (ale je používána i řada dalších pojmů jako pozemek, který zabírají, související pozemek, přidružený pozemek, spojený pozemek). Podobnou terminologii využívá i zákon o DPH („pozemkem, na kterém není zřízena...“, „pozemkem, na kterém může být provedena...“). Dále proto budeme používat spojení „budova a pozemek, na němž stojí“.

Z výše uvedených citací Směrnice je zřejmé, že Směrnice zavádí stejný daňový režim pro budovu a pozemek, na němž budova stojí. Podle Směrnice nemůže nastat situace, že by převod budovy byl zdanitelný a převod pozemku, na kterém převáděná

³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

stavba stojí, byl osvobozený (dosavadní praxe, kdy se takto postupovalo, tak nebyla v souladu se Směrnicí⁴, případně naopak, kdy by převod stavby byl osvobozený od DPH, ale převod pozemku, na kterém převáděná budova stojí, byl zdanitelný.

Zákon o DPH

V tomto smyslu je třeba vyložit nový odst. 3. Podle tohoto ustanovení se tedy osvobodí i převod pozemku, pakliže na něm stojí budova, která splňuje daná kritéria, a to i přesto, že lhůta pro osvobození se odvíjí od užívání nebo kolaudace stavby (pro daňový režim převodu pozemku jsou tedy plně určující atributy stavby).

To samé musí platit pro převod práva stavby, jehož součástí je stavba, která odpovídá právu stavby, pokud stavba splňuje daná kritéria (k tomu blíže viz kapitola Právo stavby).

Pojem stavby užitý v odst. 3 musí zahrnovat i inženýrské sítě, přestože zákon o DPH v odst. 1 a 2 tyto pojmy rozlišuje. Převod inženýrské sítě po 5 letech od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání inženýrské sítě, tak bude také osvobozen od DPH. V opačném případě bychom došli k paradoxnímu závěru, že převod tohoto druhu stavby a pozemku, na kterém je zřízena, by nikdy nemohl být osvobozen od DPH. Takový závěr by nebyl v souladu s účelem Směrnice. Inženýrskou síť je třeba ve smyslu Směrnice považovat za budovu, neboť budovou je jakákoliv stavba spojená se zemí (ať pevným základem, nebo jinak)⁵.

Pojem stavba užitý v odst. 3 musí zahrnovat jednotku, přestože zákon o DPH v odst. 1 tyto pojmy rozlišuje. Opačný výklad by byl v rozporu s účelem Směrnice. S ohledem na definici jednotky dle § 4 odst. b, písm. 3 (jednotka pro účely tohoto zákona vždy zahrnuje podíl na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku) se pak uplatní osvobození od daně i na společné části budovy a na podíl na pozemku, pokud jednotka splňuje daná kritéria (tj. od první kolaudace budovy, ve které se jednotka nachází, nebo od prvního užití jednotky uplynulo více jak 5 let).

Naopak existence podzemní stavby se samostatným účelovým určením (metro, kolektor, dálniční tunel, hlubinný důl) pod určitým pozemkem nemá vliv na uplatnění DPH u převodu pozemku s výjimkou pozemku, na němž je podzemní stavby propojena se zemským povrchem (např. větrací šachta tunelu).

Pokud je samostatně převáděn pozemek, na kterém je stavba ve vlastnictví třetí osoby, případně na kterém je zřízeno právo stavby ve prospěch třetí osoby, výše uvedená pravidla se uplatní i pro takový převod pozemku (tj. převod pozemku bude osvobozen, pokud na něm existuje stavba splňující daná kritéria). Podmínky pro uplatnění osvobození totiž výslovně nestanoví, že se vztahují pouze na případy, kdy má stavba a pozemek stejného vlastníka. Ve světle čl. 135, bodu 1, písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice navíc tento výklad nepostrádá logiku.

Právo stavby

⁴ Plátcí však měli možnost postupovat v souladu se Směrnicí na základě tzv. přímého účinku.

⁵ Například plynovodní trubka zasypaná v zemi je pevně spojena se zemí, i když ne pevným základem.

Podle NOZ je právo stavby nehmotnou nemovitou věcí, které může podle NOZ obsahovat jak pouhé právo postavit na cizím pozemku stavbu, tak právo mít⁶ stavbu na cizím pozemku již postavenou. Případná existující stavba je součástí práva stavby. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice lze osvobodit pouze převod nemovitostí před prvním obydlím (resp. po určitém období od prvního užívání), podle tuzemské úpravy 5 let od první kolaudace (resp. od prvního užívání). Aby bylo možno vyložit zákon o DPH v maximální možné míře souladně s evropským právem, je třeba rozlišit, kdy se jedná o právo stavby zahrnující věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu⁷, pro účely tohoto příspěvku nazýváme toto právem „nehmotným“, a kdy o právo stavby, jehož součástí je stavba⁸, pro účely tohoto příspěvku nazýváme toto právem „zhmotnělým“. Pro účely posouzení, zda je převod práva stavby zdanitelným či osvobozeným plněním je rozhodující, o jaký druh práva stavby se jedná. Pokud se jedná o dodání nehmotného práva stavby, bude se vždy jednat o zdanitelné plnění, u kterého se uplatní základní sazba DPH (s výjimkou diskutovanou v bodě B3). V případě dodání práva stavby, jehož součástí je stavba, která odpovídá právu stavby, tedy zhmotnělého práva, bude se pro účely zdanění/osvobození zkoumat, zda uplynul časový test podle § 56 odst. 3 ZDPH či nikoli.

Bude-li převáděno právo stavby, jehož součástí je stavba, která sice odpovídá právu stavby, ale jen částečně (tj. právo stavby není realizováno v plném rozsahu, např. podle práva stavby lze postavit skladovací halu na 2000 m², ale postavena je jen hala o rozměru 1000 m²), základ daně se rozdělí v poměru, v jakém je převáděno právo stavby „nehmotné“ a „zhmotnělé“⁹. Nebude-li cena sjednána samostatně, bude se postupovat analogicky podle § 36 odst. 7 zákona o DPH.

Oporu pro výše uvedený postup (tj. pro uplatnění vzájemně odlišného daňového režimu v podobě osvobození, základní nebo snížené sazby u jednotlivých výše uvedených složek) dovozujeme z judikatury SDEU.¹⁰ Z uvedené judikatury vyplývá, že neexistuje absolutní pravidlo ohledně určení rozsahu plnění z hlediska DPH (ve smyslu jediné souborné v. několik samostatných plnění), a že za určitých specifických okolností, není-li narušena neutralita, může pravidlo jednoho nedělitelného plnění¹¹ ustoupit do pozadí ve prospěch možnosti uplatnit zákonnou výjimku z obecného pravidla, ať už jde o sníženou sazbu daně nebo osvobození od daně. Rozdělí-li se základ daně na část vztahující se k právu stavby „zhmotnělému“ a na část vztahující se k právu stavby „nehmotnému“, docílí se zdanění „nehmotného“ práva základní sazbou, zatímco zbývající část bude podrobena režimu odpovídajícímu dodání stavby, tj. v některých případech se uplatní osvobození nebo snížená sazba daně (viz bod B. 3.). Neutralita bude zachována, neboť s věcně stejnou transakcí („dodání stavby“) bude nakládáno u všech subjektů a ve všech

⁶ § 1250 NOZ

⁷ § 1240 NOZ

⁸ § 1242 NOZ

⁹ K dělení bude docházet pouze tehdy, pokud „nehmotné“ právo bude možné fakticky využít, tj. rozšířit již stojící budovu (v uvedeném příkladu by dělení nebylo nutné, pokud podle práva stavby již bude postavena hala o ploše 1.998 m²).

¹⁰ Např. C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales Ltd. a C-94/09 Komise v. Francie

¹¹¹¹ C-349/96 CPP

případech stejně, a to bez ohledu na soukromoprávní institut uplatněný v konkrétní transakci.

B. 2. Uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně u práva stavby

V souladu s ustanovením § 4 odst. 2 písm. b) se právo stavby považuje za zboží. Tento přístup je plně v souladu se Směrnicí, viz čl. 15, odst. 2 písm. a), podle kterého členské státy mohou za hmotný majetek pokládat určitá práva k nemovitostem. Nabytí práva stavby (viz § 1243 NOZ) a převod práva stavby (viz. § 1252 NOZ) je tak třeba chápat jako dodání zboží.¹²

Podle ustanovení § 21 odst. 3 se dodání nemovité věci považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nabytí nebo převod práva stavby se tak zdaňuje jednorázově k výše uvedenému dni. Pokud je právo stavby zřízeno za úplatu, je základem daně tato úplata. Pokud je úplata sjednána v opakujících se dávkách jako stavební plat, je základem daně součet všech budoucích stavebních platů. Pokud dojde ke změně výše stavebního platu (viz § 1247 NOZ, text za středníkem) během prvních třech let od uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně se upraví v souladu s § 42. Pokud k takové změně dojde po uplynutí 3 let, opravu výše základu daně nelze žádným způsobem provést (viz § 42 odst. 5). Jinak by se postupovalo pouze v případě, že právo stavby lze poskytnout jako dílčí plnění (tj. ve smyslu čl. 64 Směrnice).

B. 3. Sazba daně u dodání práva stavby a pozemku, je-li jejich součástí stavba pro sociální bydlení ve smyslu § 48a zákona o DPH

Nejsou-li splněny podmínky § 56 odst. 2 a 3 nebo rozhodne-li se plátcе podle § 56 odst. 4, je dodání práva stavby a dodání pozemku zdanitelným plněním. V této souvislosti je třeba vyřešit otázku sazby daně, jestliže se podle § 48a odst. 2 uplatní u převodu staveb pro sociální bydlení snížená sazba daně.

Od roku 2014 totiž bude docházet jak k samostatnému převodu staveb pro sociální bydlení (v případě odlišného vlastníka pozemku a stavby), tak k dodání pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí bude stavba pro sociální bydlení. V prvním případě bude převod stavby pro sociální bydlení podléhat snížené sazbě daně podle § 48a odst. 2, zatímco sazbu ve dvou posledně zmiňovaných případech zákon výslovně neřeší.

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se uplatňuje snížená sazba daně u převodu staveb pro sociální bydlení na základě možnosti, kterou členskými státy uděluje příloha č. III, bod 10 Směrnice (dodání, výstavby, renovace a přestavby bytů v rámci sociální politiky). Cílem uplatnění snížené sazby daně tedy je snížení ceny staveb pro bydlení převážně využívaných určitou skupinou konečných spotřebitelů. V roce 2014 se budou v drtivé většině případů dodávat pozemky, jejichž součástí je stavba (pro sociální bydlení), nebo právo stavby, jehož součástí je stavba (pro sociální bydlení) a nikoli samostatné

¹² Ačkoliv dle ustálené judikatury SDEU (např. C-78/12 Evita-K) nelze pojem „dodání zboží“ resp. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník interpretovat s odkazem na soukromoprávní úpravu členských států, určitou oporu pro uvedený závěr lze nalézt i v § 1250 NOZ.

stavby bez pozemku. K převodu samostatných staveb pro sociální bydlení může dojít pouze v případech, kdy se liší vlastník převáděné stavby od vlastníka pozemku, na němž stavba stojí. Při striktním výkladu by tak bylo možné dojít k závěru, že sníženou sazbu daně lze uplatnit pouze v těchto posledně jmenovaných transakcích.

Domníváme se však, že takovým výkladem by byl cíl předmětného ustanovení zmařen, neboť by se snížená sazba daně uplatnila jen u zanedbatelné množiny dodání. Navíc by při věcně stejných dodávkách docházelo v důsledku změny soukromoprávního pojetí v souvislosti s rekonstrukcí k neodůvodněným rozdílům v sazbě daně. Např. převod stavby pro sociální bydlení bez pozemku by podléhal snížené sazbě daně, zatímco na „převod stavby včetně pozemku“ (novou terminologií na „dodání pozemku, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení“) by se uplatnila sazba základní. Obdobný důsledek by mělo i dodání práva stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení. Takový výsledek nebyl, podle našeho názoru, úmyslem zákonodárce. Navrhujeme proto, aby v daném případě dostal prostor výklad historický a teleologický na úkor výkladu jazykového a snížená sazba daně podle § 48a odst. 2 se uplatnila jak při dodání samostatné stavby pro sociální bydlení, tak při dodání pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je stavba pro sociální bydlení.

Po určitou přechodnou dobu mohou být samostatně dodávány pozemky, na nichž je stavba ve vlastnictví třetí osoby. Pravidlo nedělitelnosti stavby a pozemku, na němž stavba stojí, o němž se zmiňujeme v bodu B. 1., se použije ve všech ohledech, tedy i při stanovení sazby. Jedná-li se o stavbu novou, která má status stavby pro sociální bydlení, uplatní se snížená sazba daně i u dodání samostatného pozemku. Nestanovil-li totiž zákonodárce pro tyto a obdobné případy speciální přechodné ustanovení, byl by jakýkoli jiný postup v hrubém rozporu s principy Směrnice, o něž, jako o jediná pravidla, která jsou k dispozici, se plátce může opřít.

B. 4. Pojem budova a pozemek, na němž stojí ve smyslu čl. 12, bodu 1 písm. a) a čl. 135, bodu 1, písm. j) Směrnice

Směrnice a související judikatura SDEU

V návrhu Šesté směrnice byla použita formulace *...dodání budov nebo jejich částí a příslušných pozemků* (supplies of buildings or parts thereof and of the land pertaining thereto). Přijatý text však byl (v angl.) drobně pozměněn: *..dodání budovy nebo její část a pozemku, na němž stojí* (..supply of a building or parts thereof, and of the land on which it stands).

Jak jsme již uvedli v bodu B.1., většina jazykových verzí Směrnice přijala formulaci shodnou s anglickou verzí, kterou v našem textu používáme, jiné (včetně české) hovoří o pozemcích *souvisejících, přidružených, odpovídajících nebo přiléhajících*.

Podle čl. 12, bodu 2 Směrnice si členské státy mohou vymezit pojem „pozemek, na němž stavba stojí“.

Jediné rozhodnutí SDEU C-400/98 Brigitte Breitsohl, které se zabývá souslovím „dodání budovy nebo její části a pozemku, na němž stojí“, pouze konstatuje „nedělitelnost“ budovy a příslušného pozemku pro účely zdanění, aniž by však předmětný pojem blíže specifikovalo.

Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že evropské právo neposkytuje žádné vodítko k vymezení či bližšímu určení pojmu „pozemek, na němž stavba stojí“, a zároveň dává členským státům pravomoc si pojem vymežit (k dnešnímu datu bez jakýchkoli výslovně stanovených mantinelů).

Za této situace, tedy při nejednotnosti jednotlivých jazykových verzí Směrnice a při respektování principů vztahujících se k možnosti členských států definovat určité pojmy ve Směrnici, je nutné vyjít především z kontextu a účelu příslušných ustanovení.

Zákon o DPH

Zákon o DPH pojem „pozemek, na němž stavba stojí“, nijak výslovně nedefinuje, ačkoli se daňový režim pozemků od předchozí úpravy diametrálně liší a definice je proto nezbytná. Škála pozemků, které připadají v úvahu (tj. jejichž DPH režim by měl/mohl být shodný s režimem stavby, která je jeho součástí), je poměrně široká – od pozemku umístěného výhradně pod stavbou (tj. vymezeného svislým průmětem stavby do pozemku) až k relativně rozsáhlému pozemku vymezenému několika parcelními čísly¹³, z nichž některá se stavbou vůbec nesouvisejí, a to ani stavebně, ani funkčně. Zákonodárce však neposkytuje žádné dostatečně jasné vodítko, jak sousloví vyložit.

Návrh výkladu

Uvědomujeme si, že účelem parcelace pozemků ve smyslu katastrálního zákona je jejich geometrické a polohové určení a že ani zákon o DPH ani Směrnice nehovoří o pozemcích totožných s parcelami ve smyslu katastrálního zákona. Předmětem soukromoprávních vztahů je ostatně vždy (konkrétní geometricky a polohově určený) pozemek a nikoli parcela dle katastrálního zákona¹⁴. Ustanovení § 56 zákona o DPH je nicméně potřeba pro praktickou aplikaci vyložit, a to co nejvíce podle smyslu a účelu zákona, resp. Směrnice. Navrhujeme proto, aby se „pozemkem, na němž stavba stojí“, rozuměla pro účely § 56 část zemského povrchu geometricky a polohově určená parcelním číslem, na niž se stavba nalézá. Avšak vzhledem k momentální absenci předmětné definice by, podle našeho názoru, neměl být pozastavován ani jiný postup, kdy dojde pro účely aplikace §56 zákona o DPH k ještě jemnějšímu členění té parcely, na niž se stavba nalézá, a kdy bude například uplatněn jiný daňový režim pro zastavěnou část parcely a jiný pro část zbývající (samozřejmě za předpokladu, že takový postup bude plátce schopen obhájit argumenty souladnými s cílem a účelem Směrnice). Může se například jednat o situaci, kdy přes rohovou část rozsáhlého pozemku (pole, louka), evidovaného v katastru nemovitostí pod jedním parcelním číslem jako zemědělská plocha, je vedena inženýrská síť (liniová stavba).

Zdůvodnění

Pokud jde o nemovitosti, je cílem Směrnice zdanění ekonomické činnosti, jejímž výsledkem jsou nové budovy, a nikoli dodání starých budov, které již byly s časem „spotřebovávány“¹⁵. I když je zdaňování omezeno pouze na nové budovy, v důsledku

¹³ Viz § 2 písm. b) zák. č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

¹⁴ „Předmětem právních vztahů je tedy pozemek; pozemek nemusí být vždy nutně totožný s parcelou (tj. pozemkem, geometricky a polohově určeným a zobrazeným v katastru nemovitostí a označeným katastrálním číslem).“ Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 14. dubna 2003 22 Cdo 100/2002.

¹⁵ Důvodová zpráva k Šesté směrnici ze dne 20. června 1973, str. 5, odst. 2.

nedělitelnosti budovy a pozemku, na němž budova stojí, může dojít a dochází k nežádoucímu dvojímu, případně několikerému zdanění pozemku¹⁶. Tento jev by byl umocněn, kdyby například bylo s dodáním pozemku s „novou“ stavbou představujícího jedinou parcelu zdaněno i dodání dalších pěti sousedících parcel, jejichž samostatné dodání by jinak bylo osvobozeno od daně podle § 56 odst. 2. Jinými slovy – zdanění by měl podléhat, mají-li být ctěny základní principy systému DPH, minimálně převod pozemku pod „novou“ stavbou, maximálně však převod pozemku funkčně a provozně spjatého s touto stavbou, aby nedocházelo ke zdanění transakcí uvedených v § 56 odst. 2 zákona o DPH [čl. 135, odst. 1, písm. k) Směrnice, jehož cílem je osvobodit od daně veškeré převody nezastavěných pozemků]¹⁷.

Tomuto pojetí nejlépe odpovídá námi navrhovaný výklad, **podle něhož se pozemkem přiléhajícím ke stavbě rozumí celá parcela, na které je stavba**, a to až do okamžiku, než jej zákonodárce v souladu s čl. 12, bodem 2 Směrnice vymezí. Avšak opět bychom rádi zdůraznili, že vzhledem k momentální absenci předmětné definice by nemělo být pozastavováno ani další jemnější členění předmětné parcely za účelem přiřazení různých DPH režimů na zastavěnou část parcely a na část zbývající.

C. K § 56a odst. 1

C. Nájem vybrané nemovité věci

Ustanovení § 56a pojem „*vybraná nemovitá věc*“ nevymezuje. „*Nájem vybrané nemovité věci*“ je jím definován pouze velmi obecně jako „*nájem nemovité věci*“. Vzhledem k tomu, že taxativní výčet nemovitostí neuvádí ani Směrnice¹⁸, **navrhujeme, aby se pro účely zákona o DPH považovaly za nemovité věci ve smyslu § 56a ty, které jsou vyjmenovány v § 56 odst. 1, neprokáže-li se, že Směrnice resp. judikatura SDEU posuzuje obsah tohoto pojmu odlišně.**

Závěr

Uvedené závěry navrhujeme vhodným způsobem publikovat a v příští novele ZDPH zahrnout do textu zákona.

Stanovisko GFR

Vyjasnění výkladových stanovisek v dostatečném předstihu před platností nové právní úpravy je příležitostí i pro nastavení pravidel do souladu s judikaturou a směrnicí (především v oblasti stejného režimu pro pozemek přiléhající k budově a pro tuto budovu). Vzhledem k nutnosti respektování harmonizace oblasti DPH v rámci EU má eurokonformní pojetí „nemovitostí“, „stavby“ atd. přednost před naší národní úpravou v novém občanském zákoníku.

Uplatňování DPH při převodu nemovitostí po novu by mělo být co nejbližší tomu, jak to bylo doposud (tam, kde byl soulad se směrnicí) a přitom co nejméně

¹⁶ C-400/98 Brigitte Breitsohl, odst. 52, 53

¹⁷ S výjimkou pozemků určených k zástavbě (např. C-543/11 Woningstichting Maasdriel, b. 30)

¹⁸ Určité vodítko poskytuje judikatura SDEU, např. C- 315/00 Rudolf Maierhofer.

komplikované a sledující účel úpravy vzhledem k různému obsahu vymezených a používaných pojmů, zejména pokud jde o pojmy „pozemek“ a „stavba“ v odst. 1 a v odst. 2 a 3.

Ad.převod pozemku

Podmínky pro osvobození převodu pozemku v odst. 2 jsou kumulativní vzhledem ke spojení „a“ mezi písm. a) a b), takže při nesplnění jedné z nich i při nesplnění obou současně se nebude jednat o osvobození. Zdanitelným plněním tak budou všechny situace uvedené v bodu A. příspěvku.

Při striktním resp. formálním výkladu textu nového § 56 odst. 3 ve smyslu naznačeném v důvodové zprávě by nikdy převod pozemku, na kterém něco stojí, nebyl osvobozen a když by byla převáděna budova spolu s pozemkem a budova splňovala podmínky osvobození dle odst. 3, pozemek by osvobozený nebyl (na rozdíl od dnešní úpravy). Pro respektování nedělitelnosti budovy a příslušného pozemku a dodržení stejného daňového režimu se proto jeví správným přístup naznačený v bodu B.1. příspěvku, kdy nesplněním podmínek pro osvobození dle písm. a) a b) odst. 2 se nejedná o vybranou nemovitou věc dle odst. 2 a jedná se tedy o vybranou nemovitou věc jinou než v odst. 2, u které se postupuje dle odst. 3 a testovalo by se podle budovy.

Ad. pojem „stavba“

Souhlas s tím, že „stavba“ v odst. 3 musí být širší pojem než „stavba“ v odst. 1 a musí zahrnovat i inženýrské sítě a jednotky.

Ad. právo stavby

Souhlas s rozlišováním „nehmotného“ a „zhmotnělého“ práva stavby pro splnění podmínek osvobození dle odst. 3 i pro příp. sazbu daně.

Namísto rozdělování základu daně při převodu práva stavby v situaci, že stavba odpovídá právu stavby jen částečně, se jeví jako případnější než posouzení prováděných úkonů dle účelu a výsledku z pohledu soukromého práva přistoupit k posouzení jejich objektivní povahy, které vede z pohledu DPH k existenci různých samostatných plnění. U převodu té části práva, jehož součástí je stavba („zhmotnělé“ právo stavby – „dodání stavby“), se testují podmínky osvobození dle § 56 odst. 3 a může být zdanitelným i osvobozeným plněním. U převodu části, podle níž se na pozemku teprve může zřídit stavba („nehmotné“ právo stavby), se osvobození neuplatní. Je nutné současně respektovat vůli smluvních stran a pro účely uplatnění DPH příp. rozdělit podle § 36 odst. 7 ZDPH.

DUZP u převodu práva stavby (bod B.2. příspěvku) by mělo být dle § 21 odst. 3, protože jde o nemovitou věc, byť je v ZDPH v definicích podřazeno pod pojem zboží. Odst. 3 v § 21 by v daném případě, tj. jde-li o dodání zboží -nemovité věci, mělo mít přednost jako speciální. (Právo stavby se též zapisuje do katastru nemovitostí, problémem z pohledu textu odst. 3 může být, že nejde o zápis vlastnického práva).

Ad. sazba daně u dodání práva stavby a pozemku u staveb pro sociální bydlení (bod B.3.)

S navrhovaným řešením – sjednocením na sníženou sazbu daně při samostatném převodu pozemku se stavbou pro sociální bydlení nebo právem stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení, když se liší vlastník pozemku a vlastník stavby, resp. práva stavby, lze souhlasit. Uplatnění snížené sazby daně na dodání, výstavbu, renovaci a přestavbu bytů v rámci sociální politiky, kterou umožňuje členským státům bod 10 přílohy č. III směrnice, nelze oddělovat od principu nedělitelnosti stavby a pozemku, který směrnice upravuje a zakotvuje stejný daňový režim pro budovu a pozemek k ní přiléhající.

Ad. budova a pozemek, na kterém stojí

Souhlas s navrženým řešením s tím, že příslušným pozemkem (pozemkem přiléhajícím ke stavbě) se rozumí celá parcela, na které stavba je.

Ad. nájem vybrané nemovité věci

Nemovitými věcmi dle § 56a by měly být vybrané nemovité věci dle § 56. Souhlas.