

Daň z nemovitosti

360/22.02.12 Zdanění vleček a nemovitostí sloužících výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

*Předkládají: Ing. Pavel Rochowanski, daňový poradce, č. osvědčení 3283,
Ing. Jan Šimek, daňový poradce, č. osvědčení 4375*

S ohledem na nejasnost a možnou variabilitu výkladů některých ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen ZdN), absenci podrobnějších výkladů a judikatury a některé nevyjasněné názory na praktickou aplikaci některých ustanovení předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

1. Vymezení problematiky

1.1 Vlečky, které neslouží veřejné dopravě

První dotaz bychom chtěli směřovat na způsob zdanění vleček ve vlastnictví soukromých subjektů (uvnitř i vně areálů společností) a to zejména s ohledem na novelu ZdN účinnou od 1. ledna 2012 (tj. ve znění zákona č. 212/2011 Sb.), která se mimo jiné plně vypořádává s předchozími judikáty krajských soudů a Nejvyššího správního soudu zavedením nové kategorie pozemků – zpevněných ploch.

ZdN v ustanovení § 6 odst. 5 m.j. stanovuje, že zpevněnou plochou pozemků se rozumí pozemek nebo jeho část v m²

- evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří,
- jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce.

Stavbou podle § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Dále je nám známo stanovisko Ministerstva Financí České republiky (MF), které s odkazem na ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách (zákon o drahách) dovozuje, že vlečka (resp. její část, která tvoří železniční kolejový svršek) je předmětem daně ze staveb se sazbou daně dle §11 zákona o dani z nemovitosti.

V neposlední řadě odkazujeme na informace č.j. 34100/11-3310-010560 zveřejněné GŘ k novele zákona o daních z nemovitostí.

Co se evidence (vykazování) vleček v katastru nemovitostí týče, skutečnosti zjištěné v praxi bývají různé. Zcela výjimečně se lze setkat s případem, kdy vlečky jsou evidovány jako samostatné stavby. Převažují situace, kdy vlečka vůbec samostatně evidována není a tvoří pouze součást pozemku (zpravidla jako druh pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, přičemž není pravidlem, že je uveden

způsob využití „dráha“, mnohdy je u celého pozemku, na jehož části je umístěna vlečka, uveden způsob využití „ostatní plocha“ nebo dokonce „trvalý travní porost“). Vlečky nejsou zpravidla jako stavby evidovány ani v případě těch, které jsou ve vlastnictví státu a ve správě státní organizace Správa železniční dopravní cesty. Z pohledu katastru nemovitostí jsou tedy vlečky v podstatě neviditelné a nedohledatelné.

1.2 Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí

Další oblastí, kterou bychom rádi předložili k projednání, je způsob zdanění, resp. osvobození od daně jednotlivých nemovitostí v případě společností, jejichž předmětem činnosti je zlepšení stavu životního prostředí dle § 4 odst. 1 písm. h), resp. § 9 odst. 1 písm. m) zákona o dani z nemovitostí, stanovené dále vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky (např. sběr, třídění a zpracování odpadů pro jejich další využití).

2. Návrh výkladu v jednotlivých případech

2.1 Vlečky

ZdN v platném znění obsahuje v případech některých definic, pokud je to nutné, odkazy na speciální právní normy popř. vyhlášky (typicky např. odkaz na zákon o lesích v §2(2)(b) a §5(2), zákon o vodách v §4(1)(k) atd.). V daňové praxi je dále zcela běžné, že tatáž věc je pro účely různých daní klasifikována odlišně. Typicky například v případě zatřídění majetku pro účely DPPO a pro účely majetkových daní (rozhodnutí, co je samostatná položka a co tvoří nedílné příslušenství věci – viz rovněž pokyn GFŘ D-6 k §26 a k příloze č.1) nebo v minulosti definice majetku pro účely DPPO a DPH.

V kontextu výše uvedeného se domníváme, že pro účely daně z nemovitostí neexistuje právní důvod pro dovozování způsobu zdanění vleček ze zákona o drahách, neboť kdyby tak zákonodárce chtěl učinit, uvedl by- tak jako v jiných případech - do zákona o daních z nemovitostí (např. do §7(4) ZdN) přímý odkaz na lex specialis. Navíc, existence stavby (bez svislé nosné konstrukce) je jednou z podmínek pro naplnění litery ustanovení §6(5) ZdN. Jinými slovy, skutečnost že vlečky jsou stavbou dle zákona o drahách neznamena, že musí být automaticky považovány za stavbu dle ZdN a podléhat výlučně dani ze staveb dle §7 ZdN bez možnosti využít ustanovení §7(4) připouštějící danění sazbou dle §6(2)(a)ZdN.

Vlečky zpravidla podléhají a i v minulosti podléhaly kolaudačnímu řízení (souhlasu) ve smyslu stavebních předpisů (aktuálně stavební zákon), tudíž je v jejich případě zřejmě naplněna litera ustanovení §7(1)(a až c) ZdN indikující, že vlečka by mohla být předmětem daně ze staveb.

Počínaje rokem 2012 však ZdN zavádí ustanovení § 7(4), které jednoznačně stanovuje, že předmětem daně ze staveb nejsou stavby zpevněných ploch pozemků. Zpevněná plocha pozemků je pak v ZdN definována následovně:

- §6(5): zpevněnou plochou pozemků se v tomto zákoně (tj. jen a pouze pro účely ZdN) rozumí pozemek nebo jeho část v m2:

- evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří (což je ale prakticky vše kromě zemědělských pozemků, lesnických pozemků a vodních ploch, na nichž se vlečky zpravidla nenachází),
 - jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona (zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu)
 - na pozemku umístěná stavba musí být bez svislé nosné konstrukce (tj. bez obvodového pláště).
- §6(2)(a): musí se jednat o pozemek užívaný k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní

Stavbou podle § 2(3) stavebního zákona rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. ZdN ani jiné související předpisy žádnou jinou definici „zpevnění“ neuvádí. Pro naplnění litery ustanovení §6(5) ZdN – tedy pro to, aby plocha byla uznána za zpevněnou ve smyslu ZdN – tedy postačuje splnění poměrně volné definice stavby dle stavebního zákona. Veškeré stavby dle zákona o drahách tvoří (spolu s dalšími lex specialis např. pro leteckou a silniční dopravu) jednu z podmnožin staveb ve smyslu stavebního zákona. Skutečnost, že stavby drah a na drahách jsou stavbami samo uznává i MFČR ve svém stanovisku. Proto není pochyb o tom, že objekt vlečky je stavbou ve smyslu stavebního zákona.

Informace GFŘ č.j. 34100/11-3310-010560 k novele ZdN pak m.j. doplňují, že stavební dílo ve smyslu §2(3) stavebního zákona musí být výsledkem stavební nebo montážní činnosti a ke vzniku stavebního díla musí být použity stavební nebo montážní technologie - tedy soubor určitých znalostí, dovedností nebo postupů, nutných k jeho vzniku. Je nade vše pochybnost, že stavba železniční vlečky, vyžadující pro uvedení do provozu souhlas několika státních orgánů, splňuje atributy stavby ve smyslu §2(3) stavebního zákona. Tento závěr je i v souladu se stanoviskem Ministerstva Financí České republiky (MFČR), které s odkazem na ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách (zákon o drahách) uvádí, že objekt vlečky (resp. její část, která tvoří železniční kolejový svršek) je stavbou. Ze závěru, že objekt vlečky je stavbou ve smyslu zákona o drahách, však v žádném případě nelze dovodit, že vlečky jsou předmětem daně ze staveb pro účely daně z nemovitosti. Takovýto závěr by v souladu s ustálenou právní praxí bylo možné přijmout pouze za předpokladu výslovného uvedení výjimky pro stavby dle zákona o drahách (lex specialis) v ustanovení §7(4) ZdN nebo §6(5) ZdN. V uvedených ustanoveních však žádné takovéto omezující podmínky stanoveny nejsou.

Svislé nosné konstrukce jsou v odborné literatuře zpravidla definovány jako konstrukce, které přenášejí veškeré zatížení stavby z vertikálních konstrukcí (zatížení od střešní konstrukce, stropy, užitné zatížení, vlastní hmotnost, sníh ...) do základů a odsud dále do základové spáry. Svislé nosné konstrukce jsou základní statickou částí každého objektu a zpravidla mají následující formy:

Stěna - je taková konstrukce, kde výška a délka stěny převažují nad její tloušťkou

Sloup - je taková konstrukce, kde výška sloupu převažují nad půdorysnými rozměry

Pilíř - je taková konstrukce, kde výška sloupu převažují nad půdorysnými rozměry (oproti sloupu je mohutnější).

Považujeme za zcela evidentní, že objekt železniční vlečky (resp. její svršek), pokud není veden např. po mostní konstrukci nebo zavěšen na jiné konstrukci, žádnou svislou nosnou konstrukci neobsahuje (je složen pouze z jedné celistvé horizontální struktury, zpravidla o mocnosti nepřesahující 1m).

Závěr:

Železniční vlečky (resp. jejich železniční svršek) umístěné na pozemcích evidovaných v katastru nemovitostí pod druhem „*Ostatní plocha*“ nebo „*Zastavěná plocha a nádvoří*“ splňují všechny atributy zpevněných ploch ve smyslu ustanovení §6(5) a §6(2)(a) ZdN, neboť:

- Jsou používány k podnikatelské činnosti
- Nemají svislou nosnou konstrukci
- Povrch je zpevněn stavbou ve smyslu §2(3) stavebního zákona

V souladu s ustanovením §7(4) ZdN tedy vlečky nejsou předmětem daně ze staveb, nýbrž předmětem daně z pozemků a pro výpočet daňové povinnosti je nutno vycházet ze sazeb stanovených v §6(2)(a) ZdN.

2.2 Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí – možnost osvobození dle §9(1)(m) a §4(1)(h)

Dle ustanovení §9(1)(m) jsou od daně ze staveb osvobozeny stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky, Dle ustanovení §4(1)(h) ZdN jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky,

Náš dotaz se týká skutečnosti, zda lze v případě, areálu, ve kterém jsou provozovány výlučně činnosti vedoucí ke zlepšení stavu životního prostředí ve smyslu §1(2) vyhlášky MFČR č. 12/1993 Sb. aplikovat osvobození dle §9(1)(m) ZdN a §4(1)(e) ZdN jako celek, nebo zda je nutné i v takovém případě posuzovat každou jednotlivou nemovitost zvlášť. Typicky spornými případy jsou např.:

- Administrativní budova v daném areálu (předpoklad, že všichni v ní pracující zaměstnanci vykonávají činnost pro firmu zabývající se pouze činnostmi vedoucí ke zlepšení životního prostředí ve smyslu vyhlášky 12/1993 Sb.)
- Parkoviště uvnitř areálu (které mohou využívat např. i zaměstnanci a návštěvy),
- Komunikace vedoucí k administrativní budově v areálu
- Plochy zeleně v areálu
- Železniční vlečka vedoucí do areálu (v celé své délce od napojení na veřejnou dráhu) atd.

Dle našeho názoru účel vyhlášky č. 12/1993 Sb. splňují i výše uvedené nemovitosti, jelikož jejich existence a fungování s danou činností souvisí a chod společnosti (resp. možnost provádění ekologické) činnosti by bez nich nemohl být legálně zajištěn (např. administrativní pracovníci zajišťují chod firmy, např. i prostřednictvím autorizovaných osob, bez jejichž přítomnosti by provádění dané činnosti nebylo legálně možné).

Závěr:

V případě, kdy v daném uzavřeném areálu je prováděna výlučně činnost sloužící k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky č. 12/1993 Sb. je možné od daně z nemovitostí osvobodit veškeré nemovitosti nacházející se v daném areálu. Obdobně lze osvobození vztáhnout i na komunikace (silnice, vlečky) vedoucí výhradně do takového areálu.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

K bodu 2.1. Vlečky, které neslouží veřejné dopravě

Lze souhlasit s názorem, že železniční vlečky umístěné na pozemcích evidovaných v katastru nemovitostí pod druhem „*Ostatní plocha*“ nebo „*Zastavěná plocha a nádvoří*“ splňují atributy zpevněných ploch podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění zákona č. 212/2011 Sb., tj. s účinností od 1.1.2012. Na vlečky lze pohlížet ekvivalentním způsobem jako na neveřejné účelové komunikace, oboje slouží k přemístění drážního nebo silničního vozidla. Vlečky, které neslouží veřejné dopravě a doposud byly předmětem daně ze staveb, lze ve stejném rozsahu zdanění podřadit do nového režimu zpevněných ploch pozemků. Nová legislativní úprava je pro poplatníky, kteří zdaňovali stavby bez svíslé nosné konstrukce jako stavby, výhodnější a to s ohledem na nižší sazbu daně zpevněné plochy pozemků. Poplatníci, kteří vlečky zdaňovali jako stavby, znají jejich výměru, takže by pro ně neměl být problém stanovit zpevněnou plochu pozemku. Jde o období zdanění neveřejných účelových komunikací, které jsou nově zdaněny jako zpevněná plocha pozemku; společným znakem těchto staveb je, že neslouží veřejné dopravě a jsou užívány k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní.

K bodu 2.2. Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí

Generální finanční ředitelství souhlasí se závěrem uvedeným v příspěvku. Pokud je v uzavřeném areálu prováděna výlučně činnost sloužící k účelu zlepšení stavu životního prostředí stanovená vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 12/1993 Sb., je možné od daně z nemovitostí osvobodit veškeré nemovitosti nacházející se v daném areálu, tedy včetně komunikací (silnice, vlečky) v tomto areálu (případně vedoucím do takového areálu). Pokud tomu tak není a některé stavby slouží k činnosti nebo činnostem neuvedeným v citované vyhlášce, lze u pozemků uplatnit nárok na osvobození od daně pouze v poměrné výši podle § 4 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí.