

# GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, Praha 1, PSČ 117 22

Sekce metodiky a výkonu daní

V Praze

Č. j.: 58463/13/7001-21000-101206

## Informace GFŘ

### **k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty**

S účinností od 1. 1. 2014 dochází k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně daňových zákonů. Součástí tohoto zákonného opatření je i nová úprava ust. § 56 a § 56a zákona o DPH, vztahující se k dodání vybraných nemovitých věcí a nájmu vybraných nemovitých věcí. Schválená úprava zde reaguje zejména na změny, které v oblasti nemovitostí přináší nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.), podle kterého se stavba stává součástí pozemku, na němž stojí, a odpovídá rovněž koncepci směrnice upravující DPH (2006/112/ES), která stanoví stejný daňový režim (osvobození nebo zdanění) při „dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího“.

S ohledem na nejistotu, kterou tato nová úprava dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí vyvolala, vydává GFŘ tuto Informaci s tím, že její obsah je zaměřen na vybrané oblasti a problémy, které jsou v současné době veřejností nejčastěji dotazovány. Informace takto bude sloužit i k ujednocení aplikační praxe předmětných ustanovení pro plátce i správce daně.

#### **Nemovité věci pro účely DPH od 1. 1. 2014**

Nové znění § 56 zákona o DPH používá namísto stávajícího textu „převod staveb, bytů a nebytových prostor“, „převod pozemků“ a „převod stavebních pozemků“ text obsahující sousloví „dodání vybraných nemovitých věcí“.

Přestože jsou vybrané nemovité věci pro účely osvobození vymezeny v novém § 56 odst. 1 zákona o DPH ve shodě s pojmoslovím nového občanského zákoníku (např. právo stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě, jednotky), je třeba pamatovat na to, že daň z přidané hodnoty je v rámci EU harmonizována a že zákon o DPH je výsledkem implementace směrnice ES a evropského práva. Pojmy v oblasti DPH jsou proto v zásadě autonomními bez ohledu na to, jaký význam jim přikládá vnitrostátní soukromé právo. To se týká i pojmu stavba, který zákon o DPH rovněž používá. Bez ohledu na nový občanský zákoník se ve smyslu eurokonformního výkladu stavbou rozumí jakákoli stavba pevně spojená se zemí (pevným základem nebo jinak).

Z hlediska osvobození dodání vybraných nemovitých věcí z titulu uplynutí zákonem stanovené lhůty lze k dále uvedenému předeslat, že i po 1. 1. 2014 je zde zachována možnost plátce rozhodnout se, že i po uplynutí časového testu pro osvobození uplatní daň (viz § 56 odst. 4 zákona o DPH v novém znění).

#### **1. Převod (dodání) pozemku**

V zákoně o DPH již od 1. 1. 2014 není definice tzv. stavebního pozemku. Nově je úprava osvobození převodu pozemku nastavena přímým vymezením, které pozemky jsou při převodu osvobozeny od daně. Podmínky pro osvobození převodu pozemku (nově „dodání vybrané nemovité věci“) jsou v ust. § 56 odst. 2 zákona o DPH od 1.1.2014 nastaveny odlišně oproti

podmínkám stávajícím. Důsledkem toho je fakt, že v řadě případů převod pozemku, který je dle zákona o DPH v r. 2013 plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, bude po 1. 1. 2014 zdanitelným plněním.

### 1.1. Podmínky osvobození

Od 1.1.2014 může být převod pozemků osvobozen od DPH ve dvou situacích:

#### A. Podle § 56 odst. 2 zákona o DPH

Pro uplatnění tohoto osvobození musí být splněny současně obě podmínky uvedené v předmětném ustanovení. Při nesplnění jedné z nich, i při nesplnění obou současně, se nebude jednat o pozemek, jehož převod je podle odst. 2 § 56 osvobozen. Dodání (převod) pozemku je zde osvobozen tehdy, jde-li o pozemek, na kterém současně:

- I. není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem,
- II. není inženýrská síť a
- III. nemůže být podle platného a účinného stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Zjednodušeně vyjádřeno, bude od 1. 1. 2014 osvobozen pouze převod nezastavěného pozemku bez stavebního povolení či souhlasu s provedením ohlášené stavby.

Osvobození pozemku je vázáno na absenci stavby spojené se zemí pevným základem; existence movité stavby osvobození nebrání. Pokud jde o inženýrskou síť, není pro účely nového ust. § 56 odst. 2 zákona o DPH podstatné, zda je spojena se zemí pevným základem či nikoliv. Skutečnost, zda je stavba resp. inženýrská síť vlastněna stejnou osobou jako pozemek nebo třetí osobou, není podstatná.

Stavební povolení<sup>1</sup> nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby<sup>2</sup> nelze ztotožňovat s územním rozhodnutím<sup>3</sup>, s rozhodnutím o umístění stavby<sup>4</sup>, ani s právem stavby<sup>5</sup> - předmětem každého z těchto institutů jsou jiné právní skutečnosti.

#### B. Podle § 56 odst. 3 zákona o DPH

Nesplnění podmínek pro osvobození dodání pozemku dle § 56 odst. 2 zákona o DPH v novém znění neznamená, že bude tento převod vždy a za všech okolností zdaňován. Pozemek je ve smyslu odst. 1 nového § 56 zákona o DPH vybranou nemovitou věcí a je-li zastavěn, příp. je-li k němu vydáno stavební povolení, je jinou vybranou nemovitou věcí než uvedenou v odst. 2 a

<sup>1</sup> Ve stavebním povolení (§ 115 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „stavební zákon“) stavební úřad stanoví podmínky pro provedení stavby, a pokud je to třeba, i pro její užívání. Podmínkami zabezpečí ochranu veřejných zájmů a stanoví zejména návaznost na jiné podmiňující stavby a zařízení, dodržení obecných požadavků na výstavbu, včetně požadavků na bezbariérové užívání stavby, popřípadě technických norem.

<sup>2</sup> Ohlášení dle § 105 stavebního zákona obsahuje identifikační údaje o stavebníkovi, o pozemku, o ohlašovaném stavebním záměru, jeho rozsahu a účelu, způsobu a době provádění, údaj o tom, kdo bude stavební záměr provádět, zda se k jeho provedení má použít sousední nemovitost, v tom případě souhlas vlastníka této nemovitosti; u dočasné stavby rovněž dobu jejího trvání a návrh úpravy pozemku po jejím odstranění.

<sup>3</sup> Územním rozhodnutím ve smyslu § 92 odst. 1 stavebního zákona stavební úřad schvaluje navržený záměr a stanoví podmínky pro využití a ochranu území, podmínky pro další přípravu a realizaci záměru, zejména pro projektovou přípravu stavby.

<sup>4</sup> Rozhodnutí o umístění stavby (§ 79 odst. 1 stavebního zákona) vymezuje stavební pozemek, umísťuje navrhovanou stavbu, stanoví její druh a účel, podmínky pro její umístění, pro zpracování projektové dokumentace pro vydání stavebního povolení, pro ohlášení stavby a pro napojení na veřejnou dopravní a technickou infrastrukturu.

<sup>5</sup> § 1240 a násl. zákona č. 89/2012 Sb.

dodání takových vybraných nemovitých věcí může být osvobozeno od daně dle odst. 3 nového § 56 zákona o DPH.

Zde je při uplatňování DPH třeba vycházet z principu nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku. Podle odst. 3 se tedy osvobodí i převod pozemku, pokud na něm stojí stavba splňující podmínky osvobození. Daňový režim pozemku tak bude určen režimem stavby na něm umístěné.

Pojem stavby užitý v odst. 3 § 56 zákona o DPH v novém znění zahrnuje stavby (pevně spojené se zemí), včetně inženýrských sítí a jednotek, přestože jsou tyto pojmy v odst. 1 uvedeného ustanovení rozlišeny. Pokud je samostatně převáděn pozemek, na kterém je umístěna stavba ve vlastnictví jiné osoby, nehraje tato skutečnost roli a převod pozemku bude osvobozen, splňuje-li stavba stanovené podmínky osvobození.

## **1.2. Vymezení pojmu pozemek**

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

## **1.3. Přechodné období - zálohy na prodej pozemku**

Při zálohové platbě v r. 2013 na převod pozemku, který se uskuteční v r. 2014, se při přijetí zálohy neuplatní daň na výstupu, pokud podle právní úpravy platné v době přijetí zálohy (tj. v r. 2013) jde o úplatu na plnění osvobozené od daně (tj. převod jiného než stavebního pozemku). Podle § 51 odst. 2 zákona o DPH ve stávajícím znění má plátce povinnost uvést takovou úplatu přijatou před uskutečněním plnění do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla přijata, jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Při dodání předmětného pozemku v r. 2014 uskuteční plátce zdanitelné plnění s datem uskutečnění tohoto zdanitelného plnění dle § 21 odst. 3 zákona o DPH v novém znění. Zdanění bude v daném případě podléhat jen rozdílu mezi celkovou úplatou za plnění a částkou uhrazenou jako záloha v roce 2013 (samozřejmě pokud nebudou hrazeny v roce 2014 další<sup>6</sup> zálohy).

## **2. Časový test pro osvobození dodání vybraných nemovitostí**

Podle § 56 odst. 1 stávajícího znění zákona o DPH i podle § 56 odst. 3 tohoto zákona v novém znění od 1.1.2014 činí délka lhůty, po jejímž uplynutí od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data prvního započetí užívání stavby je převod dotčených věcí osvobozen, 5 let. To ale neplatí pro převod všech nemovitostí. Bod 2. přechodných ustanovení čl. II zákona č. 502/2012 Sb. stanoví, že u převodu staveb, bytů a nebytových prostor nabytých přede dnem účinnosti zákona č. 502/2012 Sb. (před 1. 1. 2013) se použije lhůta uvedená v ust. § 56 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012. Prakticky to znamená, že u staveb, bytů a nebytových prostor nabytých do konce r. 2012 platí pro osvobození jejich převodu časový test v délce 3 let, zatímco pro uvedené nemovitosti nabyté po 1. 1. 2013 v délce 5 let. Toto přechodné ustanovení zůstává v platnosti i po 1. 1. 2014 a u vyjmenovaných nemovitostí (staveb, bytů a nebytových prostor) je tak z hlediska délky lhůty, po jejímž uplynutí, je jejich převod osvobozen od daně, speciálním ustanovením.

## **3. Právo stavby**

Právo stavby je dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v novém znění vybranou nemovitou věcí. Toto právo může obsahovat pouhé právo postavit na cizím pozemku stavbu nebo může obsahovat právo mít na cizím pozemku stavbu již postavenou. Pro účely uplatňování DPH je třeba

<sup>6</sup> již dani podléhající

tyto situace rozlišovat. Kritéria osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH v novém znění jsou stanovena na uplynutí lhůty od první kolaudace nebo od prvního užívání stavby (tj. vždy až v době, kdy stavba v reálu existuje).

Bude-li předmětem dodání právo stavby obsahující věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu („nehmotné“ právo stavby), nenastala žádná kolaudace ani první užívání stavby (dosud žádná neexistuje), podmínky osvobození tak nemohou být splněny a dodání takového „nehmotného“ práva stavby bude zdanitelným plněním, a to vždy v základní sazbě daně.

Bude-li předmětem dodání práva stavby, jehož součástí je stavba („zhmotnělé“ právo stavby), bude se pro osvobození či zdanění zjišťovat naplnění časového testu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH v novém znění, přičemž tento bude posuzován ve vztahu k dotčené, již existující stavbě, která je „součástí“ převáděného práva stavby.

#### **4. Dodání práva stavby a pozemku u staveb pro sociální bydlení**

Zákon o DPH upravuje, že u převodu staveb pro sociální bydlení se uplatní snížená sazba daně. V případě odlišného vlastníka pozemku a stavby nastanou od r. 2014 situace, že bude samostatně převáděna stavba pro sociální bydlení a samostatně pozemek, na kterém je umístěna, popř. i samostatně právo stavby, jehož součástí bude již existující stavba pro sociální bydlení. Pravidlo nedělitelnosti stavby a pozemku, na němž stavba stojí, resp. stejného režimu po obojí se použije i v tomto případě **z hlediska sazby daně** a snížená sazba se uplatní při dodání samostatné stavby pro sociální bydlení a také u samostatného převodu pozemku zastavěného touto stavbou nebo práva stavby, jehož součástí stavba pro sociální bydlení bude.

Pozn: Podrobení dani (zde ve snížené sazbě) samozřejmě platí za předpokladu, že nepůjde o osvobozené plnění z důvodu naplnění časového testu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH v novém znění (a nebo tehdy pokud se plátce ve smyslu nadále v zákoně o DPH zachovaného práva volby zdanění rozhodne uplatnit daň - § 56 odst. 4 cit. zákona).

#### **5. Nájem vybrané nemovité věci**

##### **5.1. Vymezení předmětu nájmu a pravidla pro jeho osvobození**

Nové ust. § 56a zákona o DPH upravuje nájem vybraných nemovitých věcí, ale samostatně tyto nevymezuje. I pro účely posuzování aplikace tohoto ustanovení se vybranými nemovitými věcmi budou rozumět ty, které jsou specifikovány v § 56 odst. 1 zákona o DPH v novém znění.

Z hlediska podmínek, za kterých je nájem vybraných nemovitých věcí osvobozen, nedochází od 1. 1. 2014 k věcné změně.

##### **5.2. Zahrnování úplat za osvobozený nájem do obratu**

Zákon o DPH v § 4a definuje, co se pro účely tohoto zákona rozumí obratem. Podle uvedeného ustanovení zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2014 se do obratu zahrnují mimo dalšího i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Úplaty za nájem osvobozený podle § 56a, který § 4a zákona o DPH v novém znění neuvádí, se tedy od 1. 1. 2014 zahrnovat nebudou.

Bude-li osoba povinná k dani zjišťovat v lednu 2014 výši svého obratu, bude postupovat dle znění § 4a zákona o DPH v tomto období a osvobozené nájmy, resp. úplaty, které jí za tyto nájmy náležejí, nebude již do obratu zahrnovat. Např. pro výpočet obratu rozhodného k 1.2.2014 tj. za nejvýše 12 kalendářních bezprostředně tomuto dni předcházejících po sobě jdoucích měsíců, nebude zahrnovat úplaty za osvobozené nájmy ani za měsíce spadající do r. 2013.

#### **6. Příklady (vše při uskutečnění po 1.1.2014)**

##### **Sazba daně/osvobození u dodání práva stavby**

V případě, že dodávané právo stavby již zahrnuje existující stavbu, běží časový test dle § 56 odst. 3 zákona o DPH v novém znění od data první kolaudace či prvního užití této stavby. Není-li test splněn, je dodání „zhmotnělého“ práva stavby zdanitelným plněním (se sníženou sazbou daně, jedná-li se o stavbu pro sociální bydlení). Pokud je test naplněn (lhůta uplynula), jde

o osvobozené dodání, nicméně plátce se může v tomto případě rozhodnout, že uplatní daň (ust. § 56 odst. 4).

#### Dodání zastavěného pozemku, který je současně zatížen právem stavby

Předmětem dodání je pozemek (parcela), na kterém je zřízena inženýrská síť a je na něm zřízeno právo stavby jiné osoby, které zatím neobsahuje žádnou stavbu. V daném případě se nejedná o vybranou nemovitost dle odst. 2 § 56 zákona o DPH v novém znění a testuje se splnění podmínek osvobození dle odst. 3 uvedeného ustanovení. I inženýrská síť je pro účely tohoto ustanovení stavbou a je-li splněn časový test, uplatní se při převodu pozemku osvobození (jestliže se plátce nerozhodne dle odst. 4 dotčeného ustanovení jinak). Pokud ještě neuplynula lhůta stanovená pro osvobození, uplatní se daň, a to vždy se základní sazbou.

#### Dodání nezastavěného pozemku, na němž je zřízeno právo stavby

Je převáděn pozemek (parcela), na němž není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem ani inženýrská síť a nejde o pozemek, k němuž se vztahuje stavební povolení nebo souhlas s provedením stavby. Je ale zatížen právem stavby, jehož součástí ovšem zatím není žádná existující stavba. Právo stavby nelze ztotožňovat se stavebním povolením či stavebním souhlasem. Prodej pozemku bude osvobozen dle § 56 odst. 2 zákona o DPH v novém znění. Poskytnutí práva stavby bude zdanitelným plněním podléhajícím základní sazbě daně.

#### Dodání pozemku (parcely), na kterém je více staveb

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. 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 síť, zahradní altán, plot kolem zahrady) uplatní se u převodu pozemku snížená sazba daně, odvozená od rodinného domu pro sociální bydlení, který má pro danou transakci určující význam.

#### Dodání bytu (jednotky)

Prodej bytu (dodání jednotky) před uplynutím lhůty pro osvobození, počítané od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání bytu, je zdanitelným plněním. Bude-li se jednat o byt pro sociální bydlení, uplatní se snížená sazba daně, jinak sazba základní. Po uplynutí stanovené lhůty je dodání bytu plněním osvobozeným od daně. Jednotka pro účely zákona o DPH zahrnuje vždy podíl na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku (§ 4b odst. 3 zákona o DPH v novém znění). Pokud by byl pozemek, resp. podíl na pozemku dodáván samostatně, uplatní se i tak pravidlo nedělitelnosti stavby a pozemku a režim pozemku bude odvislý od režimu jednotky.

Ing. Otakar Sladkovský  
ředitel sekce