4

Dodání nemovitých věcí

§ 56 zákona o DPH

„Dodání nemovité věci

(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který

a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a

b) není stavebním pozemkem.

(2) Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém

a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a

1. který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo

2. v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo

b) může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let

a) od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo

b) ode dne, kdy mohlo být započato užívání stavby, jednotky nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona v souladu

1. s prvním oznámením o záměru započít s jejich užíváním,

2. se souhlasem stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal jejich užívání, nebo

3. s oznámením o záměru započít s užíváním nebo oznámením změny v užívání po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.

(4) Vybranou nemovitou věcí se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí

a) stavba pevně spojená se zemí,

b) jednotka,

c) inženýrská síť,

d) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,
e) podzemní stavba se samostatným účelovým určením,
f) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

(5) Plátce se může rozhodnout, že se u dodání pozemku podle odstavce 1 nebo u dodání vybrané nemovité věci po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatňuje daň. Pokud je příjemce plnění plátcem, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. 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".

Článek 135 odst. 1 písm. j) a k) Směrnice

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění: ... 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);"

Článek 12 Směrnice

„1. 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 obydlením a pozemku k ní přiléhajícího;
b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou' rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí. Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní přiléhající'. Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

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

4.1 Dodání pozemku

4.1.1 Komunitární právo

I když ze Směrnice vyplývá, že „stavební pozemek“, na jehož dodání se nevztahuje osvobození, je pozemek, který jako stavební vymezují členské státy, ze související judikatury je zřejmé, že pravomoc členských států je v daném ohledu velmi omezená. K dispozici jsou tři relevantní rozhodnutí SDEU: C-468/93 Gemeente Emmen, C-461/08 Don Bosco a C-543/11 Woningstichting Maasdriel. Názor, který SDEU ve všech třech rozhodnutích prosazuje, je v podstatě od počátku shodný, pouze intenzita imperativu se podle mého názoru zvyšuje. Z rozhodnutí C-468/93 Gemeente Emmen se dozvídáme tři podstatné informace:

- úmyslem komunitárního zákonodárce bylo osvobodit pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zastavění,
- není důležité, zda je stavební pozemek upraven, či nikoli, nebo v jakém stadiu „připravenosti ke stavbě“ se nachází (generální advokát dodává, že není důležitý okamžitý stav pozemku, ale úmysl jej zastavět) a
- vymezení stavebního pozemku je v kompetenci jednotlivých členských států.

V rozhodnutí C-461/08 Don Bosco SDEU potvrdil, že vymezení pojmu „stavební pozemek“ sice náleží členskému státu, ale dodal, že při tom musí být zohledněn cíl a účel příslušných ustanovení Směrnice (tj. zdanění dodávek pozemků určených k zastavění). V kauze C-543/11 Woningstichting Maasdriel SDEU již zcela jednoznačně konstatuje, že definice stavebního pozemku, která nepokrývá všechny pozemky určené k zástavbě, není v souladu se Směrnicí. Zdá se tedy, že definováním stavebního pozemku členskými státy měl komunitární zákonodárce na mysli nikoli jeho vymezení věcné (tj. co vše je stavebním pozemkem pro účely vynětí z osvobození), ale jeho vymezení pouze v tom ohledu, jak jej tyto státy obecně definují ve svých předpisech [například § 2 odst. 1 písm. b) stavebního zákona]. K tomuto závěru vedou především dva posledně jmenované judikáty.

4.1.2 České předpisy a praxe

Jak je z koncepce § 56 ZDPH patrné, jsou dána jiná kritéria pro osvobození dodání nezastavěného pozemku na straně jedné (odst. 1 a 2) a jiná pro osvobození dodání ostatních nemovitých věcí na straně druhé (odst. 3 a 4).

Podle § 56 odst. 1 je od daně osvobozeno dodání pozemku, který je:

- **nezastavěný** (tj. netvoří funkční celek s nemovitou stavbou) a **současně**
- není stavebním pozemkem.

Nezastavěný pozemek

Zákonodárce používá pro nezastavěný pozemek pojem „pozemek, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí". Z toho je zřejmé, že na pozemku, který pracovně pro jednoduchost označuji jako „nezastavěný", nestojí žádná nemovitá stavba, jejímuž provozu by pozemek sloužil či plnil její funkce a byl s ní využíván ve smyslu § 48 odst. 3 ZDPH. Výjimkou jsou drobné stavby, které nejsou pro potenciálního kupujícího důležité a které nemají při posouzení stupně zastavěnosti pozemku rozhodující význam (opěrné zídky, oplocení, studny apod.). Z pohledu základních principů systému DPH bychom mohli dodání těchto drobných staveb spolu s pozemkem označit jako vedlejší plnění k plnění hlavnímu, jímž je dodání samotného pozemku[27].

Na základě právní fikce v § 48 odst. 3 ZDPH se za jeden funkční celek nepovažují ani pozemek a inženýrská síť na něm umístěná, pokud jsou ve vlastnictví odlišných osob. Pozemek je proto považován za nezastavěný i tehdy, vede-li přes něj například plynovod či elektrické vedení ve vlastnictví rozvodných závodů, optický kabel telekomunikační společnosti apod.

Aby bylo dodání nezastavěného pozemku osvobozeno od daně, nesmí být pozemkem stavebním.

Stavební pozemek

Na rozdíl od předchozí úpravy je stavební pozemek v § 56 odst. 2 ZDPH výslovně vymezen. Jde o definici poměrně širokou, která však neodporuje evropskému pojetí. Zákonodárce vymezil stavební pozemek jako pozemek určený k zástavbě a stanovil vlastnosti, jimiž se takový pozemek vyznačuje. Pracovně lze kritéria rozdělit na (i) **stavební zásahy** a (ii) **administrativní úkony**.

[27] Detailně je režim těchto drobných staveb popsán na str. 13 Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016, která je zveřejněna na webu Finanční správy *(red. pozn.: přílohová část publikace str. 124)*.