

# Uplatňování DPH u dodání pozemků v roce 2014

Olga Holubová

## Obsah:

1. Pozemky ve Směrnici a v judikatuře SDEU .....	2
2. Pozemky v aktuální české úpravě .....	4
3. Pozemky v návrhu novely .....	4
4. Některé aplikační obtíže po novele .....	6
5. Závěr .....	8



Aktuální ustanovení § 56 zákona o DPH<sup>1</sup> není v některých ohledech v souladu se Směrnicí<sup>2</sup>. Mám na mysli zejména daňový režim při převodu pozemků pod stavbami a s největší pravděpodobností je tomu tak i u velmi úzkého vymezení stavebních pozemků. V souvislosti s novým občanským zákoníkem<sup>3</sup> byla v rámci „rekodifikačního“ daňového balíčku připravena i novela § 56, kterou senát odmítl a která se do značné míry evropskému pojetí přibližovala. Lze předpokládat, že se vrátí do hry v podobě zákonného opatření. Ráda bych tímto textem upozornila na některá úskalí, s nimiž se v novém roce budeme potýkat.

## 1. Pozemky ve Směrnici a v judikatuře SDEU

Směrnice člení pozemky do tří kategorií:

- III **stavební pozemek**, jímž se podle čl. 12 odst. 3 rozumí jakýkoli neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy a jehož dodání je vždy zdanitelným plněním [čl. 135 odst. 1 písm. k)],
- III **nezastavěný pozemek, který není pozemkem stavebním** a jehož dodání je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu [čl. 135 odst. 1 písm. k)], a
- III **pozemek přiléhající ke stavbě** (převážná většina jazykových verzí Směrnice mluví o „pozemku, na němž budova stojí“), přičemž daňový režim při jeho dodání je shodný s daňovým režimem dodání stavby na něm stojící [zdanitelné nebo osvobozené plnění dle čl. 135 odst. 1 písm. j)].

Z výše uvedených ustanovení je na první pohled zřejmé, že pro praktickou aplikaci DPH takto stručný text nepostačuje. Ve světle navrženého textu novely budou plátce zajímat zejména mantinely, v nichž se Česká republika může pohybovat při vymezování stavebního pozemku, a rovněž i obsah sousloví „pozemek přiléhající ke stavbě/pozemek, na němž stavba stojí“.

### Stavební pozemek

Pokud jde o prvně zmíněnou otázku, jsou k dispozici tři relevantní rozhodnutí SDEU: C-468/93 Gemeente Emmen, C-461/08 Don Bosco a C-543/11 Woningstichting Maasdriel. Lze z nich vysledovat, že názor soudu se za dvě desetiletí možná maličko posunul. Z rozhodnutí Gemeente Emmen se dozvídáme tři podstatné informace:

- III úmyslem komunitárního zákonodárce bylo osvobodit pouze ty nezastavěné pozemky, které nejsou určeny k zastavění,
- III 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
- III vymezení stavebního pozemku je v kompetenci jednotlivých členských států.

<sup>1</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon“ či „zákon o DPH“).

<sup>2</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

<sup>3</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

V rozhodnutí Don Bosco soud 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 Woningstichting Maasdriel je soudem konstatováno již zcela otevřeně a jednoznačně, **že definice stavebního pozemku, která nepokrývá všechny pozemky určené k zástavbě, není v souladu se Směrnicí.** Zdá se tedy, že při definování stavebního pozemku nemají členské státy tolik prostoru, kolik se zdálo z rozhodnutí Gemeente Emmen, pokud vůbec nějaký mají.

### **Pozemek přiléhající ke stavbě**

Jak jsem už uvedla, podřizuje Směrnice daňový režim při dodání pozemku režimu, který má dodání stavby, jež na něm stojí [čl. 135 odst. 1 písm. j)]. Transakce tedy může být zdanitelným plněním (dodání stavby s přilehlým pozemkem před prvním obydlím<sup>4</sup>) nebo plněním osvobozeným od daně (dodání starší stavby s přilehlým pozemkem).

Jednoznačnost čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice, pokud jde o vzájemnou neoddělitelnost stavby a pozemku z pohledu daňového režimu, potvrzuje jediné rozhodnutí SDEU, které je v této souvislosti k dispozici, C-400/98 Brigitte Breitsohl:

*(48) Dále je třeba připomenout, že aniž je dotčena pravomoc, kterou první věta čl. 4(3)(a)<sup>5</sup> Šesté směrnice přiznává členským státům pro vymezení slov „pozemky, na nichž stojí“, koncept „dodání ... budov nebo částí budov a pozemků, na nichž stojí“ nemůže být definován odkazem na vnitrostátní právní předpisy aplikovatelné v původním řízení, vzhledem k účelu Šesté směrnice, který cílí na stanovení základu daně jednotným způsobem podle pravidel Společenství. Takový koncept, který přispívá k určení osob, jež mohou být členskými státy považovány za osoby povinné k dani podle čl. 4(3)(a) Šesté směrnice, musí být proto vykládán jednotným způsobem ve všech členských státech.*

*(49) V tomto ohledu je důležité si uvědomit, že čl. 4(3) Šesté směrnice rozlišuje poskytnutí stavebního pozemku definovaného jako "jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, takto vymezený členskými státy" na straně jedné a poskytnutí budov nebo částí budov a pozemků, na nichž stojí, před prvním obydlím na straně druhé; jakákoliv stavba pevně spojená se zemí je považována za budovu ve smyslu tohoto ustanovení.*

*(50) Z tohoto rozdílu a ze znění čl. 4(3)(a) Šesté směrnice, který odkazuje na „dodání ... budov nebo částí budov a pozemků, na nichž stojí“ je zřejmé, že pro účely DPH nelze budovy nebo částí budov a pozemky, na nichž stojí, od sebe navzájem oddělit.*

Ani Směrnice ani SDEU však, bohužel, neodpovídají na otázku, jaký přesně je obsah pojmu „pozemek, na němž [budova] stojí“<sup>6</sup>. Měl komunitární zákonodárce na mysli pouze přímo zastavěný pozemek definovaný například průmětem obvodového pláště budovy, nebo případně i pozemek větší, který zahrnuje také část nezastavěnou, avšak s budovou pevně funkčně spjatou (např. zahrádka s přístupovou cestou okolo rodinného domku)? Podle čl. 12 odst. 2 Směrnice sice mají členské státy pravomoc obsah předmětného sousloví vymežit, ale kdo ví, jaké mantinely jim

<sup>4</sup> Tj. v pětileté lhůtě od kolaudace ve smyslu § 56.

<sup>5</sup> Dnes čl. 12 odst. 2 pododst. 2 Směrnice, která od 1. 1. 2007 nahradila Šestou směrnici.

<sup>6</sup> V české verzi Směrnice „pozemek přiléhající ke stavbě“.

v tomto ohledu SDEU někdy v budoucnosti položí. Z textu směrnice nelze získat žádné vodítko, pojem „pozemek, na němž budova stojí“, používá většina jazykových verzí<sup>7</sup>, ostatní verze, které představují nezanedbatelnou menšinu, však obsahují jiný slovní obrat<sup>8</sup>.

## 2. Pozemky v aktuální české úpravě

Současná česká úprava, účinná nejméně do konce roku 2013, zná pouze dva druhy pozemku:

- III **stavební pozemek** ve smyslu § 56 odst. 2, jehož dodání je vždy zdaněno a jímž je nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem, a
- III **jakýkoli jiný pozemek**, zastavěný nebo nezastavěný, který není pozemkem stavebním, jehož dodání je vždy osvobozeno od daně.

Je evidentní, že ani v jedné z výše uvedených úprav, není zákon v souladu se Směrnicí. Dodání pozemku, který je jednoznačně určen k zástavbě, je totiž podle zákona osvobozeno od daně až do okamžiku vydání stavebního povolení. Obhajování tohoto konceptu odkazem na pravomoc České republiky vymezit si pojem „stavební pozemek“ je, jak je zřejmé z výše uvedené judikatury SDEU, neudržitelné. Na druhou stranu by se asi těžko hledal v České republice subjekt, kterému by tento rozpor se Směrnicí vadil.

Také pozemky, které prodává například developer spolu s prodejem nových bytů, by měly být podle Směrnice zdanitelným plněním. Domnívám se, že by si plátce, pokud by z nějakého důvodu pro něho bylo zdanění příznivější než osvobození, mohl pomocí přímého účinku Směrnice zdanění snadno prosadit. I když to není příliš pravděpodobné, nejde o otázku ryze teoretickou – ve hře totiž může být rozdíl v sazbě při nákupu stavebního pozemku na straně jedné a při jeho prodeji v souvislosti s prodejem bytů na straně druhé.

## 3. Pozemky v návrhu novely

Text ustanovení § 56 návrhu novely zákona schváleného Poslaneckou sněmovnou a odmítnutého Senátem, který byl beze změn převzat do návrhu zákonného opatření:

*„Dodání vybraných nemovitých věcí*

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

*a) pozemku,*

*b) práva stavby,*

*c) stavby,*

<sup>7</sup> Portugalsko, Malta, Slovinsko, Slovensko, Itálie, UK, Švédsko, Francie, Řecko, Španělsko, Estonsko, Litva, Rumunsko, Švédsko, Lotyšsko.

<sup>8</sup> Použita jsou slova *související, přidružené, odpovídající, příléhající*.

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 stavby [odkaz na stavební zákon], 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."

### Stavební pozemek

Definice stavebního pozemku v § 56 (ani v jiném ustanovení zákona) není, o tom jsem přesvědčena bez ohledu na opačné tvrzení uvedené v důvodové zprávě. Z textu druhého odstavce § 56 vyplývá jediné. Od daně je osvobozeno dodání

- III nezastavěného pozemku (na němž není inženýrská síť nebo nemovitá stavba)
- III bez stavebního povolení.

Je potřeba si uvědomit, že dodání jakéhokoli jiného pozemku tento odstavec neosvobozuje. Podle tohoto odstavce tedy není osvobozeno například dodání

- III jakéhokoli (tj. zastavěného i nezastavěného) pozemku se stavebním povolením,
- III pozemku bez stavebního povolení nebo se stavebním povolením, na němž je inženýrská síť,
- III pozemku bez stavebního povolení nebo se stavebním povolením, na němž stojí budova, apod.

Jednodušší by, domnívám se, bylo, kdyby byl zákonodárce vymezil stavební pozemek s tím, že dodání těch ostatních by osvobodil. Ale i tato cesta je možná<sup>9</sup>, uvědomíme-li si, že tomuto ustanovení odpovídá čl. 135 odst. 1 písm. k) Směrnice, jehož cílem je osvobodit dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě. Při praktické aplikaci zákona by tohle měl mít plátce vždy na paměti, aby se mohl v hraničních případech přiklonit ke správnému/nerizikovému daňovému řešení konkrétní transakce.

<sup>9</sup>

C-12/98 Amengual Far.

## Pozemek pod stavbou

Budu nadále používat obrat české jazykové verze Směrnice (tj. „pozemek přiléhající ke stavbě“), nezapomeňme však ani na druhý, častěji se vyskytující pojem (tj. „pozemek, na němž budova stojí“). Jak jsem už výše uvedla, daňový režim při jeho dodání by se měl řídit režimem při dodání předmětné stavby. Domnívám se, že návrh nového § 56 odst. 3 zákona o DPH, i když to možná není na první přechtení viditelné, tomuto pojetí víceméně odpovídá.

Třetí odstavec totiž pokrývá dodání všech vybraných nemovitých věcí uvedených v odstavci prvním, tedy i pozemků s výjimkou pozemků, jejichž dodání je osvobozeno od daně podle druhého odstavce (viz předchozí kapitola Stavební pozemek).

Aplikuje-li se ustanovení pouze na pozemky, bude znít přibližně takto:

*Dodání pozemku [jehož součástí může být stavba], s výjimkou dodání pozemku osvobozeného podle druhého odstavce, je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby [odkaz na stavební zákon], a to k tomu dni, který nastane dříve.*

Ustanovení tedy osvobozuje dodání pozemku, jestliže (i) je jeho součástí stavba a jestliže (ii) uplynula pětiletá lhůta od vydání prvního kolaudačního souhlasu týkajícího se této stavby (resp. od jejího prvního užívání). Z toho vyplývá, že neuplynula-li pětiletá lhůta, je dodání pozemku, jehož součástí je stavba, zdanitelným plněním. Tím je naplněn cíl a účel čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice.

Poslední odstavec umožňuje zdanění dodání pozemku, jehož součástí je stavba, i po uplynutí pětileté lhůty. Také toto ustanovení má svůj předobraz ve Směrnici, a to v čl. 137 odst. 1 písm. b).

Zdá se tedy, že nový § 56 v oblasti pozemků zhruba odpovídá Směrnici, nicméně četných aplikačních problémů nás zbaví (v tom lepším případě) až novela následující. Pokusím se na některé z nich upozornit, jejich výčet však, domnívám se, nebude vyčerpávající, mnohé přinese až praxe.

## 4. Některé aplikační obtíže po novele

### Definice pojmu „pozemek“

Vzhledem k jednotné evropské úpravě těžko můžeme použít definice katastrálního zákona<sup>10</sup>, na druhou stranu – stejně by nám nepomohla. Vymezení pozemku dle katastrálního zákona se ostatně nebude významně lišit od vymezení pozemku dle Směrnice<sup>11</sup>. Pro účely ustanovení § 56 schází spíše definice pojmu „dodání pozemku ve smyslu čl. 135 Směrnice“, z níž by bylo patrné, zda se pozemkem rozumí veškerý pozemek dodávaný v rámci jedné transakce nebo část pozemku označená parcelním číslem (případně její obdoba podle zákonů jednotlivých členských států), nebo zda je možné a správné pozemek dodávaný v rámci jedné transakce případně „rozsekat“ (tj. stanoveným poměrem rozdělit) a každé části přidělit vlastní daňové zacházení. Pro každou variantu lze nalézt jak argumenty pro i proti, od nedělitelnosti jediné ekonomické transakce<sup>12</sup>,

<sup>10</sup> Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (účinný od 1. 1. 2014).

<sup>11</sup> Viz např. stanovisko Juliane Kokott ve věci C-428/02 *Fonden Marselisborg*.

<sup>12</sup> Viz např. C-173/88 *Morten Henriksen*.

přes potřebu naplnit účel a cíl zákona/Směrnice, až po § 36 odst. 7 zákona o DPH. Zamysleme se například nad prodejem pozemku, který se skládá ze dvou sousedících parcel, z nichž jedna je dotčena stavebním povolením a druhá nikoli.

### **Definice pojmu „pozemek přiléhající ke stavbě“**

Jak jsem už uvedla v předchozím textu, dodání pozemku přiléhajícího ke stavbě bude sdílet daňový režim dodání stavby. Bude-li spolu se stavbou dodán pozemek výhradně pod stavbou (například v městské zástavbě, kde jednotlivé stavby na sebe navazují a zastavěn je každý centimetr pozemku), nevznikne v oblasti DPH žádná komplikace. Ať už bude plnění zdanitelné nebo osvobozené, základem daně (resp. hodnotou plnění) bude celá úplata. V takovém případě nebude absence vymezení pojmu pozemek přiléhající ke stavbě překážet.

Dalším modelovým případem může být prodej pozemku, na němž stojí rodinný domek. Zastavěna není celá plocha pozemku, okolo domku je zahrada, dvorek, parkovací místo. Podle účelového členění druhu pozemku jde o (i) zastavěnou plochu a nádvoří a (ii) ostatní plochu (pojmy katastrálního zákona uvádím jen pro snadnější popis příkladu, předpokládám, že na aplikaci zákona o DPH těžko mohou mít významnější vliv). Bude mít každá část pozemku samostatný daňový režim nebo je dodáván jeden pozemek se stavbou jako jediné nedělitelné plnění s jednotným daňovým režimem?

Jako poslední příklad uvedu dodání pozemku se stavbou a navazující zahradou (tj. dvě parcely). Pozemek je podle účelového členění (i) zastavěnou plochou a nádvořím a (ii) zahradou. Bude se transakce pro účely DPH posuzovat jako (i) dodání pozemku s budovou (osvobozené nebo zdanitelné plnění podle toho, zda uběhla pětiletá lhůta) a (ii) dodání pozemku – zahrady, jež bude osvobozeno od daně podle § 56 odst. 2? Nebo se za pozemek přiléhající k budově bude považovat i zahrada a i její dodání se podřídí dodání parcely se stavbou?

V obou posledně zmiňovaných příkladech přichází v úvahu ještě jedna varianta, a sice vyčlenit jen tu část pozemku, která je přímo zastavěna, a přidělit jí daňový režim podle § 56 odst. 3 (osvobozeno nebo zdaněno podle pětileté lhůty) a zbývající část transakce považovat za osvobozené plnění podle § 56 odst. 2 zákona o DPH.

Záleží na každém plátcí, jak konkrétní transakci vyhodnotí. Jedna věc je však jistá: dokud nebudou příslušná ustanovení zákona novelou zpřesněna, nelze stanovit univerzální pravidlo, jak postupovat. Každá transakce musí být posouzena individuálně nejen s ohledem na zákonná ustanovení a obecné principy, ale také ve světle cíle a účelu relevantních článků Směrnice.

### **Samostatný prodej pozemku pod stavbou**

I v roce 2014 a později může být dodán zastavěný pozemek samostatně, bez stavby, která na něm stojí. Ze zákona není úplně jasné, zda se § 56 odst. 3 použije i na toto dodání. Podle mého názoru by však byl jiný výklad v rozporu se Směrnicí. Komunitární zákonodárce určitě neměl v úmyslu zdanit samostatné dodání pozemku, na němž stojí například stoletá budova v provozu. Jen nepočítal se situací samostatného prodeje, a tak ve Směrnici výslovná úprava chybí. Domnívám se proto, že bude směrodatná pětiletá lhůta týkající se stavby i pro stanovení daňového režimu dodání samostatného pozemku pod stavbou.

## Sazba daně

Podle § 48a se uplatní snížená sazba daně u převodu staveb pro sociální bydlení. V roce 2014 už se budou mnohé stavby dodávat v rámci prodeje pozemku jako jeho součástí. Znamená to snad, že prodej pozemku (se stavbou pro sociální bydlení) bude v základní sazbě, zatímco při samostatném prodeji téže stavby pro sociální bydlení by se uplatnila sazba snížená? Takový výklad druhého odstavce § 48a by přece nedával smysl! Mám za to, že toto ustanovení je potřeba vyložit podle jeho smyslu a účelu, a nikoli dle textu.

## 5. Závěr

Je zřejmé, že novelizovaný § 56 poskytuje tvořivým jedincům nedozírné možnosti. Jeden by nicméně mohl namítnout, že ani trocha právní jistoty by neškodila. Lze doporučit maximální obezřetnost při řešení transakcí s pozemky, zejména zpočátku, než se právní názory ustálí, případně než se projednají příspěvky na jednání Koordinačním výboru GFŘ s KDP ČR.

Olga Holubová, specialista na DPH

<http://www.kemphoogstad.cz/tym>