



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR11629415
ESS

Odbor nepřímých daní

Č. j.: 115918/15/7100-20116-050485

Vyřizuje: Ing. Ondřej Babuněk, Oddělení daně z přidané hodnoty I

Tel: (+ 420) 296 852 222

E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz

ID datové schránky: p9iwj4f

SVAZ MĚST A OBCÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Třída 5. května 65/1640

140 00 Praha 4 - Nusle

Ing. Dan Jiránek, výkonný ředitel

Odpověď na dotaz k problematice § 56 zákona o DPH od 1. 1. 2016

Vážený pane výkonný řediteli,

v návaznosti na Vaše dotazy k problematice DPH u nemovitých věcí sdělujeme následující. Ve Vašich dotazech se tážete na problematiku § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a to konkrétně na znění účinné do 1. 1. 2016 a na znění účinné od 1. 1. 2016. Přičemž jste se na nás obrátil ve věci výkladu pojmu „nezastavěný pozemek“, který je obsažen ve výše uvedeném ustanovení zákona o DPH a dále k výkladu tohoto pojmu, jež je rovněž součástí Informace GFR k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015 vydanou 13. 7. 2015 (dále jen „Informace“). Dále jste se na nás obrátil ve věci výkladu pojmu „podstatná změna“, který je obsažen ve výše uvedeném ustanovení zákona o DPH. Nejprve jste se dotazovali paní náměstkyně ministra financí Mgr. Simony Hornochové, nicméně z Vašeho pohledu se Vám odpověď paní náměstkyně zdála poněkud obecná a paní náměstkyně Vás odkázala na Generální finanční ředitelství, přičemž jste podali stejný dotaz, jaký byl položen paní náměstkyni.

Předně je nutné uvést, že § 56 odst. 2 zákona o DPH účinného do 1. 1. 2016 definuje, že *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.*

V této souvislosti je nutné uvést, že čl. 12 směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice“), **ponechává členským státům možnost stanovení pravidel** (čl. 135 odst. 1 písm. j) až l) a čl. 12 odst. 2 směrnice). Lze tedy konstatovat, že využijí-li členské státy možnosti uvedené ve směrnici (čehož český zákonodárce využil), je plně na členském státu, jaká kritéria zvolí.

Co se týče části a) Vašeho dotazu, je nutné zdůraznit, že odkazujete-li se na znění Informace na str. 11 poslední odstavce a upozorňujete-li na stavby pevně spojené se zemí

a jejich rozdělení do dvou kategorií a to ty, které jsou určující pro využití pozemku a na ty, které nejsou určující pro jeho využití, pak je ještě nezbytné vzít v úvahu odkaz, který je uveden ve Vámi citované části Informace a to konkrétně bod 29 ⁽²⁹⁾ viz např.: rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci Maierhofer C-315/00 a Susanne Leichenich C-532/11), ze kterých v zásadě vyplývá, že by pozemky měly být takto posuzovány, přičemž je nutné vždy přihlédnout ke konkrétním okolnostem daného případu. Nelze tedy v žádném případě hovořit o extenzivním vymezení v porovnání se zněním zákona o DPH, i když dle Vašeho názoru zákon o DPH hovoří pouze o existenci stavby spojené se zemí pevným základem.

Vzhledem ke skutečnosti, že jste nás žádali **(1)** o potvrzení, že toto extenzivní vymezení v porovnání se zněním zákona je v pořádku a tento pohled bude respektován z pohledu všech složek finanční správy. Zároveň jste požadovali, abychom potvrdili, že u subjektů, které v prvním pololetí 2015, případně v roce 2014 (neboť znění zákona je v tomto ohledu stejné v roce 2014 a 2015) s ohledem na znění zákona zdanily převod daného pozemku (s ohledem na umístění určité drobné stavby) a ve světle Informace by tak činit nemusely, bude plně akceptováno podání dodatečného daňového přiznání na snížení daňové povinnosti. **(2)** Abychom zvažili úpravy zákona o DPH tak, aby se výslovně definovalo, že drobné stavby, které nejsou určující pro využití pozemku, z pohledu zdanění převodu pozemku nezpůsobí to, že daný pozemek je chápán jako zastavěný.

Tímto Vám musíme sdělit, že Informace, jež byla vydána dne 13. 7. 2015, je v zásadě závazná pro všechny složky finanční správy, jelikož touto vydanou informací je ustanovována správní praxe, kterou jsou složky finanční správy vázány, nicméně správní praxe na základě vydané Informace je založena až ode dne vydání této Informace a nemůže být aplikována na předcházející období, jelikož by **působila retroaktivně, jelikož právní retroaktivita je přístup zapovězený ustálenými nálezy Ústavního soudu České republiky**. Vzhledem k tomu, že vydanou Informací, pokud nebude novelizována nebo nebude zrušena, byla založena správní praxe, postupují podle této Informace orgány finanční správy až ode dne jejího vydání, a dále dle Vašeho doporučení zvažíme budoucí úpravu zákona, která by zahrnovala zákonnou úpravu v tom ohledu, že drobné stavby nezpůsobí zastavěnost pozemku.

Co se týče Vašeho dotazu, a to rozdělení sítí do dvou skupin, a to ty, které jsou ve vlastnictví stejné osoby, jako je vlastník pozemku, tak i na sítě, u kterých je vlastník inženýrské sítě odlišný od vlastníka pozemku. U této situace je nutné zdůraznit, že v Informaci bylo přihlédnuto k novelizovanému znění ust. § 48 odst. 3 zákona o DPH, které vstoupilo v účinnost dne 1. 1. 2015, jelikož toto ustanovení definuje *pozemek, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí [...], touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku*. Jelikož došlo na základě legislativního procesu k přijetí pouze novelizovaného znění § 48 odst. 3 zákona o DPH, které se váže na znění ust. § 56 odst. 1 zákona o DPH účinné od 1. 1. 2016, tak tímto legislativním procesem došlo k nesouladu ust. § 48 odst. 3 a § 56 odst. 2 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2015. Pokud by byl aplikován zákon o DPH, jak je z Vaší strany poukazováno, nereflektovalo by ust. § 56 odst. 2 zákona o DPH ust. § 48 odst. 3 zákona o DPH, čímž by došlo k situaci, kdy by bylo s jedním a tímtéž pozemkem při jeho dodání zacházeno odlišně, což je ve světle judikatury SDEU zapovězeno. Na základě toho musela finanční správa vydanou Informací vzít v patrnost a aplikovat znění zákona o DPH v souladu s cíli a zásadami směrnice o DPH.

K příkladu 1 z Vašeho dotazu sdělujeme, že bude-li dodán pozemek („zahrada“), přes který vede kanalizační řad ve vlastnictví stejné osoby jako je vlastník pozemku, je nutné tento pozemek považovat za zastavěný.

K příkladu 2 z Vašeho dotazu sdělujeme, že v části a) je nutné takovýto pozemek považovat

za zastavěný a v části b) jako za nezastavěný, nicméně dle Vašeho sdělení je podstata dodání pozemku velice obdobná a předmětem prodeje údajně nejsou příslušné sítě, nicméně v právním smyslu slova je možné hovořit o rozdílných situacích, na které musí být pohlíženo v jiném kontextu a při dodání musí být aplikován rozdílný daňový režim v oblasti DPH.

Vámi zmiňovaná Informace je dle našeho názoru v souladu se zněním a cíli zákona o DPH a rovněž se zásadami, jež si osvojuje směrnice o DPH, a proto finanční správa postupuje od data vydání této Informace dle jejího znění.

Dále je nutné uvést, že § 56 odst. 3 zákona o DPH účinný od 1. 1. 2016 definuje, že *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.*

Důvodová zpráva k zákonu o DPH účinného od 1. 1. 2016 uvádí k § 56 odst. 3 zákona o DPH takto:

*Pětiletá lhůta se odvíjí od vydání prvního kolaudačního souhlasu, kterým se rozumí kolaudační souhlas, který umožňuje **současný** daný způsob využití dodávané nemovité věci. Dále se tato lhůta odvíjí od vydání kolaudačního souhlasu, který byl vydán **po podstatné změně** dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. **Podstatnou změnou je změna, kterou dojde například k podstatnému zásahu na nemovité věci s ohledem na její stávající hodnotu, nebo u stavby s ohledem například na její stávající podlahovou plochu.***

*Dále se tato lhůta odvíjí od vydání kolaudačního souhlasu, který byl vydán **po podstatné změně** dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. **Podstatnou změnou je změna, kterou dojde například k podstatnému zásahu na nemovité věci s ohledem na její stávající hodnotu, nebo u stavby s ohledem například na její stávající podlahovou plochu.***

*Dále se tím dnem rozumí den, od kterého byl podle stavebního zákona udělen souhlas s užíváním **po podstatné změně** dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. I v tomto případě se **podstatnou změnou rozumí změna, kterou dojde k podstatnému zásahu na uvedené nemovité věci například s ohledem na její stávající hodnotu, nebo u stavby například s ohledem na její stávající podlahovou plochu.***

Definuje-li důvodová zpráva možnosti podstatné změny na možných příkladech, je tento **výčet demonstrativní**. Lze tedy zdůraznit, že zákonodárce pouze naznačil, že **podstatnou změnou může být** zvýšení stávající hodnoty nebo podlahové plochy, nicméně **tento výčet není konečný**. V této souvislosti je nutné uvést, že čl. 12 směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice“), **ponechává členským státům možnost stanovení pravidel pro použití kritéria na přestavbu budov** (čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec směrnice). Lze tedy konstatovat, že využijí-li členské státy možnosti uvedené ve směrnici (čehož český zákonodárce využil), je plně na členském státu, jaká kritéria zvolí.

Podstatnou změnou stavby nebo jednotky je třeba rozumět zejména takovou změnu, při které dochází k **nástavbě**¹ o více než jedno podlaží nebo **přístavbě**, kterou dojde k navýšení podlahové plochy stavby nebo jednotky o více než 50 % oproti původní podlahové ploše stavby nebo jednotky před navýšením.

Za podstatnou změnu stavby nebo jednotky je nutné dále považovat přístavbu nebo nástavbu, které nesplňují výše uvedené podmínky, opravy, údržby a jiné stavební úpravy, které podléhají udělení kolaudačního souhlasu nebo ohlášení a zároveň finanční hodnota takové stavební úpravy dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě musí přesáhnout 50 % zjištěné ceny² nebo 50 % směrné hodnoty^{3,4}, lze-li ji stanovit před provedením stavební úpravy nemovité věci.

Finanční hodnotou stavební úpravy je nutné rozumět součet všech základů daně a daně u dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, které byly reálně zabudovány nebo spotřebovány při uskutečňování stavební úpravy. Obdrží-li plátcé po provedených stavebních úpravách opravný daňový doklad⁵ na dodané zboží nebo poskytnuté služby, je povinen hodnoty základu daně a výše daně uvedené na opravném daňovém dokladu zahrnout do finanční hodnoty stavební úpravy, tak aby nejpozději k datu uskutečnění dodání vybrané nemovité věci dle § 21 odst. 3 zákona o DPH byla známa finanční hodnota s promítnutím všech takových oprav realizovaných do tohoto data.

Nicméně není-li vydán nový kolaudační souhlas⁶ nebo není-li udělen souhlas s užíváním stavby stavebním úřadem, nebude se jednat o změnu stavby podle stavebního zákona a nebude se tedy jednat ani o podstatnou změnu stavby podle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016. Činnosti, které nemohou vyvolat změnu stavby, jsou uvedeny zejména ve stavebním zákoně⁷. Skutečnost, zda se jedná o podstatnou změnu, která má vliv na běh nové pětileté lhůty, vyplývá z porovnání stavu stavby před zahájením stavebních prací a stavu stavby po jejich provedení, neporovnává se stav kdykoli dříve za existence stavby. Rovněž je důležité, že stavební práce, v jejichž důsledku dochází k podstatné změně stavby, se týkají stavby jako celku nebo pouze její části, jelikož ze stavebního povolení nebo kolaudačního souhlasu by mělo být patrné, zda se změny týkají celé stavby či pouze její části.

Vzhledem k přechodným ustanovením zákona o DPH a pro právní jistotu daňových subjektů se bude oblast týkající se podstatné změny staveb aplikovat až u podstatné změny stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, které vedly k vydání kolaudačního souhlasu nebo udělení souhlasu s užíváním stavby, jednotky nebo inženýrské sítě a tento byl stavebním úřadem vydán, resp. udělen ode dne 1. 1. 2016. Pokud byl kolaudační souhlas nebo souhlas s užíváním po podstatné změně stavby, jednotky nebo inženýrské sítě vydán resp. udělen před 1. 1. 2016, nebudou mít tyto podstatné změny stavby, jednotky nebo inženýrské sítě vliv na běh lhůty pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016.

Na váš první „poddotaz“ sdělujeme, že jsou-li splněny zejména podmínky § 103 stavebního

¹ Viz zejména vyhláška č. 23/2008 Sb., o technických podmínkách požární ochrany staveb a její odkaz na normu ČSN 73 0834 PBS-Změny staveb, jež je uvedena v příloze č. 1 uvedené vyhlášky

² Viz např. § 16 zákona č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění p. p.

³ Viz např. § 15 zákona č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění p. p.

⁴ Orientační výši směrné hodnoty je možné vypočítat na internetových stránkách finanční správy. www.financnisprava.cz

⁵ Viz zejména § 42 a násl. zákona o DPH

⁶ Viz např. § 122 a násl. stavebního zákona

⁷ Zejména § 103 stavebního zákona

zákona, tak tyto činnosti nemohou zpravidla vyvolat podstatnou změnu stavby dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

ad a)

Bude-li obec prodávat bytový dům s 20 byty (obytnými prostory), u kterého došlo k zateplení v hodnotě cca 3 mil. Kč, musí být splněny dvě podmínky. První podmínkou je vydání kolaudačního souhlasu nebo bylo započato s užíváním stavby podle stavebního zákona a druhou podmínkou je finanční hodnota zateplení (3,0 mil Kč), která musí přesáhnout 50 % zjištěné ceny před provedením zateplení (stavební úpravy). Bude-li překročena tato hodnota a vydán kolaudační souhlas nebo bylo započato s užíváním stavby podle stavebního zákona, bude se jednat o podstatnou změnu stavby a nebude možné uplatnit osvobození při dodání bytového domu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016. Bude-li vydán pouze kolaudační souhlas nebo bylo-li započato s užíváním stavby podle stavebního zákona (zároveň tento kolaudační souhlas nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona nebude znamenat změnu užívání stavby) a nebude-li překročena 50% finanční hodnota zateplení vzhledem ke zjištěné ceně, nebude se jednat o podstatnou změnu stavby, nicméně pro účely osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH od 1. 1. 2016 při dodání tohoto bytového domu je nutné upozornit, zda uplynula lhůta 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona, jež umožňuje **současné** užívání stavby.

Došlo-li k rekonstrukci koupelny jednoho bytu. Je nutné tuto stavební úpravu posuzovat k celému bytovému domu, za předpokladu, že je prodáván celý bytový dům. Je-li naproti tomu následně dodáván pouze tento byt, je nutné tuto rekonstrukci posuzovat pouze ve vztahu k tomuto bytu. Byl-li po rekonstrukci koupelny vydán nový kolaudační souhlas nebo bylo započato s užíváním stavby podle stavebního zákona nebo oznámena změna dokončené stavby, je dále nutné posuzovat, zda finanční hodnota této stavební úpravy převýšila 50 % zjištěné ceny (směrné hodnoty) bytového domu (bytu) před provedením stavební úpravy. Bude-li překročena tato hodnota a vydán kolaudační souhlas nebo bylo-li započato s užíváním stavby podle stavebního zákona, bude se jednat o podstatnou změnu bytového domu (bytu) a nebude možné uplatnit osvobození při dodání bytového domu (bytu) dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016. Nebude-li splněna podmínka překročení 50 % zjištěné ceny (směrné hodnoty) a podmínka nového kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona nebo oznámení změny dokončené stavby, nebude se jednat o podstatnou změnu stavby ve smyslu ust. § 56 odst. 3 zákona o DPH, nicméně pro účely osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH od 1. 1. 2016 při dodání tohoto bytového domu (bytu) je nutné upozornit, zda uplynula lhůta 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona, jež umožňuje **současné** užívání bytového domu (bytu).

Při výměně okem, která byla vyhodnocena jako oprava dle zákona o daních z příjmů, se bude jednat o podstatnou změnu stavby, přesáhne-li finanční hodnota výměny oken 50 % zjištěné ceny (směrné hodnoty) a bude-li vydán nový kolaudační souhlas nebo uděleno ohlášení podle stavebního zákona. Byla-li provedena rekonstrukce výtahu v jednom ze dvou vchodů bytového domu a následně jsou dodávány jednotlivé byty, je nutné posuzovat tuto stavební úpravu k jednotlivým bytům, přičemž hodnota stavební úpravy se poměrově rozdělí na jednotlivé byty (vzhledem k podlahové ploše bytů). Nicméně u výše uvedeného je nutné ještě přihlížet ke skutečnosti, zda nebyla splněna podmínka nového kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona nebo oznámení změny dokončené stavby. Nebyly-li tedy tyto podmínky splněny, nebude se jednat o podstatnou změnu stavby ve smyslu ust. § 56 odst. 3 zákona o DPH, nicméně pro účely osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH od 1. 1. 2016 při dodání tohoto bytového domu (bytu) je nutné upozornit, zda uplynula lhůta 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona, jež umožňuje **současné** užívání bytového domu (bytu).

ad b)

Při výměně čerpadla na technologické části čistírny odpadních vod a automatizace ovládání k monitoringu čisticích procesů se patrně jednalo o stavební úpravu, nicméně vždy je nutné zohlednit, zda nebyly překročeny podmínky překročení 50 % zjištěné ceny na tuto stavební úpravu před jejím provedením. Nicméně u výše uvedeného je nutné ještě přihlížet ke skutečnosti, zda nebyla splněna podmínka nového kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona, jež umožňuje **současné** užívání stavby nebo oznámení změny dokončené stavby. Nebyly-li tedy tyto podmínky splněny, nebude se jednat o podstatnou změnu stavby ve smyslu ust. § 56 odst. 3 zákona o DPH, nicméně pro účely osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH od 1. 1. 2016 při dodání této stavby je nutné upozornit, zda uplynula lhůta 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo započetí s užíváním stavby podle stavebního zákona, jež umožňuje **současné** užívání této stavby.

Tímto bychom Vám chtěli doporučit seznámit se s vydanou Informací GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 vydanou dne 21. 12. 2015, jež nabyde účinnosti 1. 1. 2016.

Dovolujeme si upozornit na skutečnost, že Generální finanční ředitelství není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž ani k poskytnutí právního, daňového a jiného poradenství v individuálních záležitostech. Posouzení konkrétní věci v daňovém řízení je plně v kompetenci příslušného správce daně.

S pozdravem

Ing. Blanka Mattauschová
Ředitelka odboru