

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24.11.2021

DPH

589/24.11.21 Uplatnění DPH při zřízení práva stavby

Předkládají: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění způsobu uplatnění DPH u stavebních platů, které jsou placeny stavebníkem vlastníkovi nemovitosti jako úplata za zřízení práva stavby. Tento příspěvek neřeší způsob zdanění DPH u zřízení práva stavby, za které se smluvní strany ujednaly jednorázovou úplatou.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Koordinačního výboru KDPČR 412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014, předkladatelé Ing. Stanislav Kryl a Ing. Jan Rambousek. Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku nepotvrdilo možnost postupného zdaňování stavební platů prostřednictvím ujednání dílčích plnění ve smlouvě. V praxi tak nastává nejistota ohledně níže uvedených skutečností:

- Zda zřízení práva stavby je nutné zdanit jednorázově na začátku ze sumy všech stavebních platů, nebo jej lze zdaňovat průběžně s každým stavebním platem.
- Zda v případě postupného zdanění formou dílčích plnění se způsob zdanění DPH v čase mění v závislosti na charakteru a stáří budoucí stavby.
- Pokud by zdanění formou dílčích plnění nebylo možné, jak ke dni předání pozemku do užívání stanovit základ daně v případech, kdy výše stavebních platů není dopředu známa (je proměnlivá), případně zda je možné opravit po 3 letech základ daně.
- Pokud právo stavby zřizuje neplátce, v jakém okamžiku vstupují stavební platy do obratu pro povinnou registraci plátce DPH.
- V příspěvku neřešíme situace, kdy je právo stavby zřízeno s následným odkupem pozemků, ke kterým je právo stavby zřízeno, tj. situace, na které dopadá úprava dle § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH.

2. Použité zkratky

ZDPH - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
Směrnice DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
DUZP - Datum uskutečnění zdanitelného plnění

3. Situace

3.1. Stavební platy

Stavebník uzavřel s Vlastníkem pozemku smlouvu, ve které Vlastník zřizuje ve prospěch Stavebníka právo stavby ke svým pozemkům. Právo stavby bude pro tyto účely zřízeno na dobu určitou za účelem výstavby a užívání nemovitosti (maximálně 99 let).

Stavebník je povinen platit Vlastníkovi za zřízení práva stavby na pozemcích měsíční/čtvrtletní/pololetní stavební platy. Výše stavebních platů může být fixní nebo se může v čase měnit v závislosti na různých kritériích.

U proměnlivých stavebních platů bývá okamžik přechodu mezi jednotlivými stavebními platy zpravidla pohyblivý a nelze pevně předvídat. Smluvní strany mohou například stanovit, že Stavebník bude platit stavební plat ve výši X ode dne vzniku práva stavby do dne nabytí právní moci stavebního povolení a následně bude platit stavební plat ve výši Y od nabytí právní moci stavebního povolení dál.

Kromě výše popsané změny stavebních platů v čase, bývá v praxi běžné, že stejně jako u nájmu nemovité věci dochází i u stavebních platů ke každoroční valorizaci s přihlédnutím k hodnotě inflačního indexu. Inflační index je každoročně zveřejňován Českým statistickým úřadem a není dopředu znám. Nelze proto přesně předvídat, jakým způsobem se hodnota stavebních platů bude v čase měnit.

Dále se lze setkat s tím, že Vlastník je oprávněn navýšit vybrané stavební platy o vedlejší náklady, které mu vznikly v příslušném období z titulu zaplacených poplatků a dalších odvodů vzniklých v souvislosti s předmětnými pozemky. Tato kalkulační položka stavebních platů opět není dopředu známa a lze ji pouze velmi hrubě odhadovat.

3.2. Změny práva stavby

V praxi zpravidla dochází k tomu, že Vlastník poskytne Stavebníkovi právo postavit na jeho pozemku stavbu. Následně bude postavena stavba a v průběhu práva stavby tato stavba „zestárne“, tj. uplyne 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně stavby. Může také dojít i k situaci, kdy nemovitost, která je předmětem hmotného práva stavby projde podstatnou změnou, po které je vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí a následně začíná běžet nový pětiletý test pro osvobození od DPH. Tyto dvě situace uvádíme, pouze jako ilustrační příklad, v praxi mohou nastat i jiné situace.

V případě nastavení dílčích plnění se každý stavební plat považuje za platbu za samostatné dílčí plnění. Může tedy být sporné, zda se zdanění dílčích plnění v průběhu času mění v závislosti na příslušné stavbě – např. stavba pro sociální bydlení, stavba starší 5 let, podstatná změna stavby

3.3. Vlastník pozemku není plátce DPH

Pokud Vlastník pozemku vystupuje v postavení osoby povinné k dani, která dosud není plátcem DPH, protože dosud nepřekročila příslušný obrat pro povinnou registraci dle § 6 ZDPH, ani neposkytuje jiná plnění, která by k registraci vedla, mohou dle našeho názoru nastat dvě situace:

(i) Vlastník a Stavebník sjednají úplatu formou stavebních platů, avšak ve smluvním ujednání neprojeví vůli zdaňovat stavební platy průběžně (např. formou ujednání o dílčích plněních nebo průběžném vystavování daňových dokladů). V tomto případě by se uplatnila základní pravidla pro stanovení DUZP dle § 21 odst. 2 ZDPH, tj. jednorázové DUZP ke dni zřízení práva stavby (tj. ke dni předání nemovité věci do užívání). Pokud by celková suma budoucích stavebních platů překročila 1 mil Kč, pak by Vlastníkovi vznikla povinnost registrace k DPH a stal by se plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po překročení obratu. Předpokladem je, že zřízení práva stavby jakožto dodání zboží nesplňuje podmínky ustanovení § 4a odst. 2 ZDPH pro vyloučení z obratu, protože se nejedná o dodání dlouhodobého majetku dle § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH¹.

Prodleva mezi okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění a okamžikem, kdy se Vlastník stane plátcem DPH povede k tomu, že celá úplata za zřízení práva stavby nebude podléhat DPH a rovněž ani následné průběžné platby (stavební platy) nebudou podléhat DPH (jedná se o platby po DUZP).

(ii) Vlastník a Stavebník sjednají úplatu za právo stavby formou stavebních platů a ze smluvního ujednání je patrná vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně. Vlastník bude jednotlivé stavební platy započítávat do obratu pro účely registrace k DPH a následně poté, co překročí zákonný obrat a stane se plátcem DPH (od prvního dne druhého měsíce po měsíci překročení obratů), začne stavební platy zdaňovat DPH.

Dílčí otázka I

Pokud je mezi Vlastníkem pozemku a Stavebníkem ujednána úplata za zřízení práva stavby formou stavebních platů a ze smluvního ujednání je zřejmá vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně (například formou ujednání o dílčích plněních ve smyslu § 21 odst. 7 ZDPH nebo formou ujednání o postupném vystavování daňových dokladů za jednotlivá zúčtovací období dle článku 64 Směrnice), může Vlastník odvádět DPH postupně z každého stavebního platu?

Dílčí otázka II

V případě, kdy je ujednána úplata za právo stavby formou stavebních platů a smluvní strany projeví vůli tyto stavební platy zdaňovat průběžně mění se způsob uplatnění DPH v průběhu let v závislosti na změně samotné stavby?

Dílčí otázka III

Může Vlastník pozemku vystupující v postavení osoby povinné k dani, který není plátcem DPH a který sjedná se Stavebníkem úplatu ve formě stavebních platů, postupovat obdobně jako plátce DPH, a ujednat se Stavebníkem postupné zdaňování stavebních platů?

4. Rozbor české a evropské legislativy

¹ Dlouhodobý majetek je pro účely DPH definován odkazem na zákon o daních z příjmu. Dle §26 odst. 2) a 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů výslovně stanoví, že hmotným majetkem je mimo jiné právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. Argumentací a contrario tak lze dojít k závěru, že právo stavby u poplatníka, který vede účetnictví, není pro účely daně z příjmů považován za hmotný majetek.

4.1. Stavebních platy jako dílčí plnění

- Dle § 4 odst. 2 písm. b) ZDPH se právo stavby považuje za zboží (dochází k fikci, kdy je služba považována za zboží). Tato fikce byla do ZDPH zavedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v rámci rekonstrukce soukromého práva.
- Dle ustanovení § 498 odst. 1 a § 1242 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ“), se právo stavby považuje za věcné právo k nemovitosti a za věc nemovitou, a to i v případě, kdy je právem stavby zatížen pouze pozemek a samotná stavba na pozemku zatím nestojí.
- Dle § 56 odst. 5 se za **vybranou nemovitou věc** pro účely DPH považuje právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí. Převod práva stavby k pozemku, na kterém zatím žádná stavba nestojí (tj. právo stavbu postavit), není v ZDPH explicitně upraven jako vybraná nemovitá věc. Ustanovení § 56 ZDPH osvobozuje od DPH za splnění některých podmínek
 - odst. 1 – dodání určitých pozemků;
 - odst. 3 - dodání vybrané nemovité věci.
- V případě zřízení práva stavby, jehož součástí stavba zatím není, se osvobození dle § 56 ZDPH neuplatní (nejedná se o dodání pozemku ani o dodání vybrané nemovité věci) a takové plnění podléhá základní sazbě DPH. Toto potvrzuje i Informace GFŘ².
- DUZP u zřízení práva stavby jakožto nemovité věci se řídí speciálními pravidly dle § 21 odst. 2 ZDPH, a to jako den předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo den doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva. U práva stavby sice dochází k zápisu věcného práva do Katastru nemovitosti, nicméně se nejedná o „zápis změny vlastnického práva“, neboť vlastník nemovité věci se nemění. Proto lze usuzovat, že by se práva stavby týkal pouze den předání nemovité věci do užívání.
- V rámci příspěvku na Koordinační výbor KDPČR číslo 412/13.11.13 – *K § 56 a 56a ZDPH ve znění účinném od 1. ledna 2014* bylo uzavřeno, že pokud by Vlastník stanovil DUZP dle výše citovaného ustanovení, pak by základem daně při zřízení práva stavby musela být celková úplata, tj. součet všech budoucích stavebních platů.
- Domníváme se ale, že smluvní strany nemusí postupovat dle ustanovení § 21 odst. 2 ZDPH a v některých případech prakticky ani nemohou. Jak bylo popsáno v situaci, suma budoucích stavebních platů v praxi často není dopředu známa a odvíjí se od několika proměnných. Pokud by měla být DPH odvedena na začátku z odhadované sumy stavebních platů a následně opravována dle skutečnosti, lze takové opravy dle § 42 ZDPH provádět pouze 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost odvést DPH. ZDPH tedy nepočítá s možností opravy

² Informace č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. 1 Č. j. 162134/15/7100-20116-050485

základu daně po celou dobu zřízení práva stavby (až 99 let), tak jak je tomu například u finančního leasingu dle § 42 odst. 9 písm. b) ZDPH.

- Směrnice DPH v článku 64 předpokládá u plnění trvalejší povahy, která vedou k postupným vyúčtováním a platbám, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění *„uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“* Tento článek Směrnice musí členské státy EU povinně implementovat do své legislativy (nejedná se o tzv. may provision).
- Článek 64 Směrnice DPH byl do českého ZDPH implementován prostřednictvím tzv. dílčích plnění, které upravuje ustanovení § 21 odst.7 ZDPH. Znění článku 64 Směrnice je poněkud obecnější, než § 21 odst. 7 ZDPH a nevyžaduje konkrétní ujednání ve smlouvě, DUZP je poslední den vyúčtovacího období. Směrnice DPH navíc nijak neomezuje možnost použití článku 64 pouze na konkrétní typy smluv ani na situace, kdy výše budoucích plateb není dopředu známa.
- Článek 64 Směrnice DPH (a potažmo jeho česká implementace v § 21 odst. 7 ZDPH) by se měly aplikovat na plnění, která nemají jednorázovou povahu, ale předpokládají delší trvání právního vztahu, při kterém dochází k postupným platbám. V případě zřízení práva stavby je jednorázovost plnění dána pouze právní fikcí obsaženou v ZDPH, podle které se jedná o dodání zboží. Nicméně je zřejmé, že právo stavby ve skutečnosti není plněním jednorázové povahy a právní vztah mezi smluvními stranami trvá po celou dobu existence práva stavby. Aplikace článku 64 Směrnice DPH na zřízení práva stavby je tak dle našeho názoru v souladu s logikou Směrnice DPH.
- Výkladem článku 64 se zabýval Soudní dvůr EU („SDEU“) například ve věci C-548/17 baumgarten sports & more GmbH. SDEU řešil, zda úplata agentury za zprostředkování fotbalového hráče, jejíž výplata je ve splátkách a je podmíněna několika budoucími skutečnostmi, má být zdaněna v okamžiku zprostředkování nebo až v okamžiku skutečné výplaty této provize. Ve svém rozsudku SDEU došel k závěru, že Směrnice DPH brání tomu, *„aby se mělo za to, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zprostředkování profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za niž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zprostředkování, vznikly k datu tohoto zprostředkování“*. SDEU uzavřel, že by se na danou situaci měl aplikovat právě článek 64 Směrnice DPH.
- Analogicky v případě práva stavby, pokud bude úplata ujednána formou stavebních platů, dochází k podmíněným splátkovým platbám a měl by se uplatnit článek 64 Směrnice DPH.
- Pokud by daňová správa trvala na tom, že DUZP při zřízení práva stavby musí být stanoveno jednorázově ke dni dle § 21 odst. 2 ZDPH a není možné průběžně zdaňovat stavební platy, pak by ZDPH musel rovněž umožňovat opravy základu daně dle § 42 po celou dobu zřízení práva stavby stejně jako u finančního leasingu, nikoliv jen 3 roky.

Dílčí závěr I

Pokud je úplata za zřízení práva stavby sjednána formou stavebních platů, mohou Vlastník pozemku a Stavebník zdaňovat stavební platy DPH průběžně za předpokladu, že ze smluvního ujednání je patrné, že mají v úmyslu postupovat dle článku 64 Směrnice DPH nebo ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH

4.2. Změna práva stavby v průběhu jeho životnosti

- V případě průběžného zdaňování stavebních platů se každý stavební plat považuje za platbu za samostatné dílčí plnění a DUZP nastává průběžně dnem uvedeným ve smlouvě nebo koncem vyúčtovacího období. V průběhu životnosti práva stavby může docházet k jeho změnám, které mají potenciální vliv na zdanění a je třeba ujasnit, zda takové změny mají dopad na zdanění či nikoliv. Jako příklad lze uvést dvě situace níže. V praxi mohou patrně nastat i další situace.

(i) Vlastník nejprve zřídí vůči Stavebníkovi právo postavit na pozemku stavbu a toto právo stavby podléhá základní sazbě DPH 21 % (pokud je Vlastník plátcem DPH). Následně bude postavena stavba a v průběhu práva stavby tato stavba „zestárne“³. Obecně zdanění práva stavby, jehož součástí je stavba, se odvíjí od druhu a stáří předmětné stavby a může podléhat první snížené sazbě (stavby pro sociální bydlení) nebo být po uplynutí 5 let osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. Případná opce zdanění dle § 56 odst. 6 ZDPH by vedla k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v souladu s § 92d ZDPH.

(ii) Vlastník převede na Stavebníka právo stavby, na kterém již stojí stavba, od jejíhož prvního kolaudačního rozhodnutí nebo souhlasu uplynulo 5 let. Takové zřízení práva stavby bude v souladu s § 56 odst. 3 osvobozeno od DPH. Stavebník následně provede podstatnou změnu stavby, která splňuje podmínky pro obnovení pětiletého testu pro osvobození od DPH a případné dodání takové nemovité věci by již podléhalo zdanění.

- Právo stavby je zřízeno na začátku při zápisu do Katastru nemovitostí (KN). Domníváme se, že pro účely zdanění je rozhodující právě stav nemovité věci ke dni zápisu do KN a ten se s postupem času nijak nemění. Skutečnost, že Stavebník postaví na pozemku stavbu ani jakákoliv jiná změna stavby, nemůže změnit charakter plnění, které poskytl Vlastník. Celkovým plněním Vlastníka bylo zřízení práva stavby v podobě, v jaké se pozemek či stavba nachází na začátku. Ujednáním o průběžném zdaňování dochází pouze k rozpadu celkového plnění na dílčí části a tato skutečnost by již neměla ovlivnit způsob zdanění. Jinými slovy všechny budoucí stavební platy budou podléhat stejnému způsobu zdanění jako při zřízení práva stavby.

Dílčí závěr II

Při průběžném zdanění stavebních platů bude způsob zdanění stanoven s přihlédnutím ke stavu pozemku nebo stavby v okamžiku zápisu práva stavby do KN,

³ Uplyne 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně stavby

tzn. nedojde k následné změně charakteru plnění po vybudování stavby nebo jakékoliv změně již vybudované stavby.

4.3. Vlastník neplátce DPH

- Domníváme se, že samotná skutečnost, že Vlastník pozemku při uzavření smlouvy není plátcem DPH nebrání v tom, aby smluvní strany postupovali obdobně dle závěrů výše. Pokud je úplata za zřízení práva stavby ujednána formou stavebních platů, pak lze i v tomto případě nastavit zdanění DPH průběžně formou dílčích plnění ve smyslu § 21 odst. 7 ZDPH nebo postupného vystavování daňových dokladů dle článku 64 Směrnice DPH.
- Při rozložení zdanění DPH do jednotlivých dílčích plnění může dojít k situaci, že obrat pro účely DPH nebude překročen a výsledkem bude nezdanění jednotlivých stavebních platů.
- V případě, že ze smluvního ujednání není patrná vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně, pak obecným postupem dle § 21 odst. 2 ZDPH nastane DUZP jednorázově ke dni předání nemovité věci do užívání. I tato situace může vést k tomu, že Vlastník pozemku nezdaní celou úplatu za zřízení práva stavby, protože k jeho faktické registraci k DPH dojde až od prvního dne druhého měsíce po překročení obratu.

Dílčí závěr III

Sjednají-li si smluvní strany platbu za zřízení práva stavby formou stavebních platů, pak tyto stavební platy mohou zdaňovat průběžně, pokud ze smluvního ujednání je patrné, že postupují dle § 21 odst. 7 ZDPH nebo článku 64 Směrnice DPH.

5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ vázáno právním názorem MF souhlasí se závěry předkladatelů.