



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR06374616
ESS

Odbor nepřímých daní

Č. j.: 63492/16/7100-20116-050485

Vyřizuje: Ondřej Babuněk, Oddělení daně z přidané hodnoty I
Tel: (+ 420) 296 852 222
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Krajský úřad Olomouckého kraje
Jeremenkova 40a
779 11 Olomouc
Ing. Jiří Juřena, vedoucí ekonomického odboru

Odpověď na dotaz k problematice stavebního pozemku

Vážený pane Juřeno,

k Vašemu dotazu, který došel na Generální finanční ředitelství (GFŘ) dne 13.5.2016, sdělujeme následující. Obracíte se na GFŘ s žádostí o vysvětlení některých nejasností ve vazbě právě na posouzení v otázce zdanění či osvobození nemovitých věcí od daně z přidané hodnoty dle § 56 zákona o DPH od 1. 1. 2016 (*pozn.: zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p.(dále jen „ZDPH“*). Jedná se Vám zejména o posouzení daňových režimů u úplatných převodů pozemků. Domníváte se, že výklad informace (*pozn. GFŘ: Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016*) v bodu 4.2 Stavební pozemky není dle Vašeho názoru zcela jednoznačný a navíc není plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 2 ZDPH.

Za problematiku v kontextu Informace GFŘ považujete posouzení pozemků, které jsou vymezeny územním plánem k výstavbě, ale jedná se o prázdné (nezastavěné pozemky), které jsou ze strany kraje prodávány a cenová nabídka vychází z budoucího způsobu využití např. k výstavbě rodinného domu, výstavbě průmyslové haly apod. V okamžiku prodeje však nebyl učiněn žádný jiný správní úkon směřující k této budoucí stavbě, ani nebyly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby. Dle Vašeho názoru podmínky ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH nebyly naplněny, nicméně z výkladu v citované informaci není zmíněno, že se jedná o správní úkony směřující k budoucí stavbě na pozemku, ale dokonce jsou za správní úkony považovány úkony z úřední moci. Tážete se, zda má tedy na posouzení pozemku vliv historicky schválený územní plán a zda je případně správním úkonem rozhodnutí orgánu kraje o prodeji pozemku za účelem výstavby.

Rovněž se Vám jeví problematiku posouzení skutečnosti, že v dané lokalitě jsou připravené inženýrské sítě k napojení budoucí stavby, které byly vybudovány rovněž před novelizací zákona (mnohdy s mnohaletým předstihem). Existence sítí obce nemusí být kraji v pozici prodávajícího ani známa. Dalším problémem je údajně posouzení prodeje pozemků vůči plátcům, kdy byste sice mohli zvolit z opatrnosti jejich zdanění, ale v kontextu § 56 odst. 5 ZDPH by nesprávné vyhodnocení daňového režimu znamenalo negativní dopad na kupujícího v případě, že pozemek je ze zákona osvobozen a měl by být aplikován

režim přechýlení daně (*pozn. GFŘ: režim přenesení daňové povinnosti*). Tyto situace dle Vašeho názoru značně komplikují daňové posouzení, a proto se na GFŘ obracíte s požadavkem k posouzení níže uvedených typických případů:

1. Prodej nezastavěného pozemku, z důvodové zprávy ke zveřejnění záměru prodeje není patrný účel prodeje, ale z historicky schváleného územního plánu je zřejmé, že daná lokalita je určena k zástavbě. Žádné jiné správní úkony nebyly k této stavbě směřovány. Na pozemku a jeho okolí nebyly provedeny stavební práce za účelem zhotovení stavby.

Váš názor:

Podmínky k uplatnění osvobození jsou splněny.

2. Prodej nezastavěného pozemku, z důvodové zprávy ke zveřejnění záměru prodeje je patrný účel prodeje za účelem výstavby RD, ale z historicky schváleného územního plánu je zřejmé, že daná lokalita je určena k zástavbě. Žádné jiné správní úkony nebyly k této stavbě směřovány. V okolí pozemku nebyly provedeny stavební práce za účelem zhotovení stavby.

Váš názor:

Podmínky k uplatnění osvobození jsou splněny.

3. Záměr prodeje je zveřejněn na základě požadavku kupujícího, ze kterého je patrné, že úmyslem kupujícího je využití pozemku k výstavbě. Pozemek není zahrnutý v územním plánu pozemků určených k výstavbě. Žádné správní úkony ani stavební práce na pozemku a okolí nebyly provedeny.

Váš názor:

Podmínky k uplatnění osvobození jsou splněny.

4. Záměr prodeje pozemku se stavbou, která tvoří funkční celek s pozemkem, která splňuje časový test podle §56 odst. 3 ZDPH, nicméně z požadavku kupujícího je zřejmé, že účelem koupě je komplexní rekonstrukce objektu podléhající kolaudaci. Žádné správní úkony ani stavební práce na pozemku a okolí nebyly provedeny.

Váš názor:

Podmínky k uplatnění osvobození jsou splněny.

5. Prodej samostatného nezastavěného pozemku - v rámci vypořádání vlastnických vztahů jde o dokoupení pozemku k existující stavbě na vedlejším pozemku (často se jedná o předzahrádky RD). I tyto pozemky jsou dle územního plánu určeny k výstavbě, ale je zcela zřejmé, že účelem prodeje není výstavba.

Váš názor:

Podmínky k uplatnění osvobození jsou splněny.

6. Dále v souvislosti s převody pozemků se Olomoucký kraj jako veřejnoprávní korporace dostává do situací, kde převádí druh pozemku - ostatní plocha, kde způsob využití dle LV je - silnice.

Váš názor:

Vzhledem k původnímu způsobu využití pro výkon veřejné správy, není Olomoucký kraj v případě úplatného prodeje v postavení osoby povinné k dani a pozemek není předmětem daně.

7. Specifickým případem je situace, kdy kupujícím je kraj a účelem koupě (např. od města) je výstavba pozemních komunikací. Olomoucký kraj má v okamžiku požadavku

na vykoupení pozemku vypracovanou-studií.

Váš názor:

Bez ohledu na způsob využití je nutno zkoumat, zda jsou naplněny podmínky stavebního pozemku. V tomto konkrétním případě bude pozemek vyhodnocen jako stavební.

S výše uvedenými situacemi se Vám nabízí doplňující otázky a to, jak vnímat historicky schválený územní plán a případně, zda je správním úkonem rozhodnutí orgánu kraje. Dále se tážete, jaké další správní úkony (kromě již zmíněných v informaci GFŘ) ovlivňují případně daňový režim, a zda jste povinni zkoumat účel prodeje-pozemků a-případně i územní plán, případně pokud je účelem prodeje-budoucí výstavba, zda vzniká povinnost zdanění.

Stanovisko GFŘ

Je nutné uvést, že z § 56 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že *od daně je osvobozeno dodání pozemku, který*

- a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a*
- b) není stavebním pozemkem.*

Odst. 2 téhož ust. zákona o DPH definuje, že *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.*

Odst. 3 téhož ust. zákona o DPH zní: *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.*
- Příčemž § 56 odst. 4 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016 považuje za vybranou nemovitou věc
- a) stavbu pevně spojenou se zemí,*
 - b) jednotku,*
 - c) inženýrskou síť,*
 - d) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,*
 - e) podzemní stavbu se samostatným účelovým určením,*
 - f) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.*

Nicméně § 56 odst. 5 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016 umožňuje, že se *plátce může rozhodnout, že se u dodání pozemku podle § 56 odst. 1 nebo u dodání vybrané nemovité věci po uplynutí lhůty podle § 56 odst. 3 uplatňuje daň. Pokud je příjemce plnění plátcem, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. [...].*

Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se pro účely daně

z přidané hodnoty rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku (§ 48 odst. 3 zákona o DPH).

Pro účely stavebního pozemku ve smyslu zákona o DPH je nutné zabývat se splněním alespoň dvou kumulativních podmínek stavebního pozemku, jak jsou definovány v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. První podmínkou je, že **má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí**, jež je splněna, obsahuje-li platný a účinný územní plán (§ 43 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů), že na daném pozemku je možné zhotovit stavbu pevně spojenou se zemí.

Pakliže bude splněna první z kumulativních podmínek (**má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí**), je nutné zabývat se druhou podmínkou a to tou, zda předmětný pozemek **je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby**, příp. nebude-li tato podmínka splněna tak podmínkou uvedenou v § 56 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o DPH. Pokud by nebyly na předmětném pozemku uskutečněny stavební práce za účelem zhotovení stavby, nebude splněna tato podmínka. Nicméně dále je nutné zkoumat, zda předmětný pozemek byl předmětem správních úkonů za účelem zhotovení této stavby. Vzhledem ke skutečnosti, že obsahuje-li aktuálně platný a účinný územní plán obce/města, že předmětný pozemek může být zastaven vymezenými druhy staveb, pak byly v minulosti učiněny správní úkony za účelem zhotovení této stavby (do územního plánu byly promítnuty návrhy účastníků o vymezení předmětných ploch). Lze tedy vyvodit, že předmětné pozemky budou stavebními pozemky ve smyslu zákona o DPH.

Pokud byly zhotoveny inženýrské sítě před novelizací § 56 zákona o DPH, lze jejich zbudování považovat za stavební práce za účelem zhotovení této stavby, jelikož v zásadě dochází k tomu, že stavby, které lze na daném pozemku zhotovit, budou na tyto inženýrské sítě připojeny.

Dodání pozemku může být ovšem osvobozeno od daně, pokud by pozemky tvořily funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí. Dle § 48 odst. 3 zákona o DPH pozemek tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, **slouží-li k provozu stavby nebo plní její funkce nebo který je využíván s takovou stavbou**. § 56 odst. 4 písm. d) zákona o DPH považuje za vybranou nemovitou věc pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, načež bude-li pozemek tvořit funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (§ 48 odst. 3 zákona o DPH), pak je nutné zabývat se situací, zda bude dodání vybrané nemovité věci (předmětných pozemků) osvobozeno od daně dle § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Jestliže by stavba byla kolaudována před více než 5 resp. 3 lety, pak by bylo dodání pozemků osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu dokončené stavby.

Z výše uvedeného plyne, že **bude-li pozemek určen dle územního plánu obce k zastavění** (územní plán obsahuje, na kterých pozemcích lze zhotovit stavbu a často druh možné výstavby), bude takovýto pozemek považován pro účely DPH za stavební pozemek a **jeho prodej bude zdanitelným plněním se základní sazbou daně.**

Ad 1

Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku nejsou splněny a bude se jednat o dodání stavebního pozemku.

Ad 2

Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku nejsou splněny a bude se jednat o dodání stavebního pozemku.

Ad 3

Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku jsou splněny.

Ad 4

Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku jsou patrně splněny.

Ad 5

Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku budou splněny, za předpokladu, že předzahrádky nebo jiné pozemky budou tvořit funkční celek se stavbou (RD). Pokud pozemky nebudou tvořit funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a budou územním plánem určeny k zastavění, pak nejsou splněny podmínky pro osvobození a případné dodání předmětných pozemků bude dodáním stavebního pozemku.

Ad 6

Olomoucký kraj ve Vámi popsaném případě by nebyl osobou povinnou k dani, pouze za předpokladu, že by dodal pozemek, na kterém by byla umístěna silnice II. a III. třídy, nebo pozemek, který by tvořil se silnicí II. a III. třídy funkční celek, a zároveň **bude-li silnice II. a III. třídy sloužit veřejnoprávním účelům** (v tom smyslu srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, body 29-37). Formální zápis způsobu využití pozemku vedený v katastru nemovitostí není pro předmětnou situaci určující.

Ad 7

Pokud bude Vámi uvedená studie jedním z podkladů pro změnu územního plánu, pak vypracováním studie, jež bude následně založena do správního spisu, nebude naplněna podmínka správních úkonů a z předmětného pozemku se nestane okamžikem vypracování studie pozemek stavební. Nicméně bude-li na základě studie podán návrh na změnu územního plánu, pak okamžikem podání návrhu na změnu územního plánu bude takovýto pozemek považován pro účely DPH za stavební pozemek. Podmínky pro uplatnění osvobození při dodání Vámi uvedeného pozemku tak patrně nejsou splněny a bude se jednat o dodání stavebního pozemku.

Ad doplňující otázky

Historicky schválený územní plán města/obce je základním předpokladem pro budoucí výstavbu. Bude-li pozemek určen dle územního plánu obce k zastavění (územní plán obsahuje, na kterých pozemcích lze zhotovit stavbu a často druh možné výstavby), byly učiněny správní úkony a takovýto pozemek je považován pro účely DPH za stavební pozemek. Za správní úkon nicméně nelze považovat rozhodnutí orgánu kraje/města/obce o prodeji pozemku za účelem výstavby, jelikož v zásadě je nezbytné posuzovat objektivní stav při dodání pozemku.

Vzhledem k předcházející odpovědi (viz předcházející odstavec) neodpovídáme na další doplňující otázky.

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
ředitel odboru