

## Daň z přidané hodnoty

### 353/18.01.12 Aplikace DPH při vymezení jednotek v budově po změnách stavby

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

## 1. Úvod

S ohledem na časté pochybnosti a nevyjasněné názory na aplikaci DPH v souvislosti se změnami staveb a jejich rozdělením na jednotky předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

## 2. Vymezení problematiky

Příspěvek si neklade za cíl postihnout veškeré aspekty dané problematiky, ale překládá řešení v určitém segmentu vymezeném následující výchozí situací:

1. Došlo k realizaci změny budovy evidované u plátce jako dlouhodobý majetek (dokončené stavby) v podobě nástavby/přístavby/stavební úpravy<sup>28</sup>, která splňuje charakteristiky technického zhodnocení<sup>29</sup>.
2. Změnou dokončené stavby nedošlo ke změně účelu užívání stavby<sup>30</sup>.
3. V souvislosti se změnou stavby, resp. po změně stavby, došlo k vymezení bytových a/nebo nebytových jednotek v budově<sup>31</sup>.

Cílem příspěvku je pak nalezení shodných závěrů:

1. Při aplikaci pravidel pro osvobození od daně dle § 56 odst. 1 ZDPH<sup>32</sup>.
2. Při aplikaci pravidel pro úpravy odpočtu daně podle § 78 a násl. ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011.

## 3. Právní východiska

### **ZDPH**

Podle § 56 odst. 1 ZDPH je od daně osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to od toho dne, který nastane dříve.

Podle § 78 odst. 1 ZDPH podléhá původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Podle pátého

<sup>28</sup> § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen StZ)

<sup>29</sup> § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP)

<sup>30</sup> Jako změnu účelu užívání stavby označujeme v příspěvku změnu ve smyslu § 126 a násl. StZ

<sup>31</sup> Dle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoVB)

<sup>32</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH)

odstavce téhož paragrafu se technické zhodnocení považuje za samostatný dlouhodobý majetek.

### **Směrnice<sup>33</sup>**

Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) osvobodí členské státy od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího.

Podle druhého pododstavce článku 12 odst. 2 mohou členské státy stanovit pravidla pro použití kritéria „prvního obydlí“ i pro přestavbu budov.

### **Judikatura SDEU<sup>34</sup>**

Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že nárok na odpočet daně na vstupu je základním právem, na němž je postaven celý systém DPH, a nemůže být v zásadě omezen, protože cílem odpočtů je sejmout z osoby povinné k dani břemeno DPH, a zajistit tak neutralitu daňové zátěže všech hospodářských operací<sup>35</sup>.

Dalším pravidlem, které je Směrnicí zavedeno a judikaturou SDEU opakovaně potvrzeno, je právo osoby povinné k dani na plný odpočet daně na vstupu v případech, kdy lze mezi nakoupeným zbožím či přijatou službou a uskutečněným plněním, u něhož je připuštěn nárok na odpočet daně, identifikovat přímou a bezprostřední vazbu<sup>36</sup>. To je splněno, pokud příslušná přijatá plnění představují (kalkulačně) *součást prodejní ceny plnění uskutečněného*<sup>37</sup>.

Lze proto učinit závěr, že co nejpřesnější přiřazování jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ke konkrétním plněním uskutečněným pro účely zjištění rozsahu nároku na odpočet (tj. odpočet plný nebo krácený) je v souladu s cílem sledovaným Směrnicí, jímž je zachování neutrality daňové zátěže v maximální možné míře.

## **4. Problematika aplikace pravidel pro osvobození od daně podle § 56 odst. 1 ZDPH**

K současnému znění § 56 odst. 1 ZDPH lze zmínit dřívější závěr Koordinačního výboru<sup>38</sup>. Ten se týkal změny stavby spočívající ve stavební úpravě dokončené stavby, na jejímž základě došlo ke změně účelu užívání stavby. V námi předestřené výchozí situaci není změna stavby provázena změnou účelu užívání stavby, proto náš příspěvek na výše uvedený závěr nijak nenavazuje, ani s tímto závěrem dále nepracuje.

---

<sup>33</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>34</sup> Soudní dvůr EU

<sup>35</sup> Např. C-188/09 Profaktor, bod 19, C-437/06 Securenta, bod 24, C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, bod 70, C-29/08 SKF, bod 55

<sup>36</sup> C-4/94 BLP Group, body 18 a 19, C-98/98 Midland Bank, body 17 – 24.

<sup>37</sup> C-98/98 Midland Bank, bod 33

<sup>38</sup> 254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.), autor: Mgr. Milan Tomíček

Podle čl. 12 odst. 2 druhého pododstavce Směrnice mohou členské státy stanovit pravidla pro přestavbu budov pro účely vymezení rozsahu aplikace osvobození převodu budovy nebo její části od daně. Taková pravidla pro přestavbu byla dříve součástí ZDPH<sup>39</sup>, nicméně současné znění ZDPH tato pravidla již neobsahuje. Lze tedy konstatovat, bez ohledu na charakter změn stavby (přístavba/nástavba/stavební úprava), že změna stavby bez současné nebo následně z ní vyplývající změny účelu užívání stavby sama o sobě nemá vliv na běh lhůty podle § 56 odst. 1 ZDPH.

Směrnice vztahuje pravidla pro aplikaci osvobození od daně jak na dodání samotných budov, tak na dodání jejich částí<sup>40</sup>. Tomu odpovídá i vymezení hypotézy v § 56 odst. 1 ZDPH, která se vztahuje na převod staveb na straně jedné i na převod bytů a nebytových prostor na straně druhé. Aby se nicméně mohla tato pravidla aplikovat na část stavby, musí dojít k samostatnému nakládání s částí stavby. Takový případ nenastane, pokud se nakládá s budovou jako s jedinou věcí, která je předmětem občanskoprávních vztahů. Pokud však dojde k samostatnému nakládání s jednotkou jako částí stavby vymezenou dle ZoVB, je při převodu konkrétní jednotky potřeba rozhodnout, zda je pro aplikaci § 56 odst. 1 ZDPH relevantní tříletá lhůta vztahující se k budově jako celku nebo lhůta vztahující se k části stavby, jejíž je daná jednotka součástí.

V námi předestřené výchozí situaci došlo ke změně dokončené stavby spočívající v přístavbě a/nebo nástavbě a/nebo stavební úpravě, přitom nedošlo ke změně účelu užívání stavby. V budově byly vymezeny jednotky dle ZoVB. Lze konstatovat, že změna dokončené stavby se ve vztahu k aplikaci § 56 odst. 1 ZDPH nedotýká těch jednotek, které byly dotčeny pouze stavební úpravou dokončené stavby, tj. jednotek nacházejících se v prostoru původní budovy. K prvnímu užívání části stavby, v níž se tyto jednotky nacházejí, totiž už došlo v minulosti před přestavbou, kdy se začala budova používat poprvé. Tříletá lhůta daná ustanovením § 56 již proto uplynula nebo běží v závislosti na předchozí historii budovy. Části stavby, které vznikly přístavbou/nástavbou, naopak před uvedením do užívání (kolaudací) přístavby/nástavby neexistovaly, a proto jednotkám, které se nacházejí zčásti nebo celé v těchto nově vzniklých částech stavby, začne běžet tříletá lhůta ve smyslu § 56 odst. 1 vydáním kolaudačního souhlasu, resp. započítáním užívání, po dokončení předmětné přístavby/nástavby.

Z výše uvedeného lze tedy dovodit, že v případě, kdy v souvislosti se změnou dokončené stavby, která nezakládá změnu účelu užívání stavby, dojde současně nebo i posléze k vymezení jednotek dle ZoVB, je třeba aplikovat souladný výklad § 56 odst. 1 ZDPH v návaznosti na ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice, a to v souvislosti s nakládáním s částí stavby, pokud jde o jednotky, které vznikly (ať už v plném rozsahu nebo z dílčí části) následkem přístavby nebo nástavby dokončené stavby. Pro převody částí stavby, které jsou schopny samostatného nakládání, tedy bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky dle ZoVB, proto navrhuje přijmout tyto závěry:

1. Jednotky v plném rozsahu spadající do původního půdorysného a výškového ohraničení dokončené stavby (nedotčené nástavbou nebo přístavbou), tedy

<sup>39</sup> § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH ve znění platném do 31. 12. 2008

<sup>40</sup> čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice

vymezené v původních prostorách, bez ohledu na provedené stavební úpravy v mezích původní budovy, sledují z hlediska aplikace § 56 odst. 1 osud původní dokončené stavby.

2. Jednotky spadající do části stavby vytvořené přístavbou nebo nástavbou dokončené stavby představují novou část budovy<sup>41</sup> a lhůta dle § 56 odst. 1 počíná běžet od vydání prvního kolaudačního souhlasu k nové části stavby, resp. od započetí prvního užívání nové části stavby, pokud není vyžadován kolaudační souhlas.

Obdobný postup se uplatní i u jednotek, které zasahují současně do původní i do nové části stavby. K tomuto závěru nás vede povinnost restriktivního výkladu ustanovení týkajících se osvobozených plnění bez nároku na odpočet, jak ji zformuloval SDEU<sup>42</sup>. Jde o ustálené výkladové pravidlo, které může poskytnout vodítko při rozhodování o osvobození v hraničních situacích, jestliže nejsou k dispozici jiná kritéria.

## **5. Problematika aplikace pravidel pro úpravy odpočtu daně podle § 78 a násl. ZDPH**

V případě technického zhodnocení budovy, ať už jde o přístavbu, nástavbu nebo stavební úpravu, příp. kombinaci takových změn dokončené stavby, jejíž výsledek je uváděn do užívání najednou, je takové technické zhodnocení považováno pro účely úpravy odpočtu daně za jediný samostatný dlouhodobý majetek<sup>43</sup>. Smyslem takového vymezení je evidence daně na vstupu z daného technického zhodnocení, u níž je plně/zčásti/není uplatněn odpočet, a úprava odpočtu v návaznosti na změny užívání<sup>44</sup> tohoto dlouhodobého majetku v průběhu jeho opravného období.

Jak vyplývá z předestřené výchozí situace, je záměrem příspěvku sjednotit výklad, pokud jde o nakládání s technickým zhodnocením, v případě, kdy technické zhodnocení spočívalo v přístavbě, nástavbě nebo stavební úpravě stavby, u níž v souvislosti s takovou změnou stavby, příp. po změně stavby došlo k vymezení jednotek podle ZoVB.

Především je třeba odpovědět na otázku, zda následkem vymezení jednotek má dojít k rozdělení evidovaného technického zhodnocení na samostatné části pro účely další aplikace pravidel pro úpravu odpočtu dle § 78 a násl., a pokud ano, tak v jakém okamžiku.

---

<sup>41</sup> čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice

<sup>42</sup> „V tomto ohledu vzhledem k tomu, že osvobození od daně, jež jsou upravena čl. 13 šesté směrnice, představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani, je třeba je vykládat restriktivně (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 52; ze dne 12. září 2000, Komise v. Velká Británie, C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23)“. Z rozhodnutí SDEU C-428/02 Fonden Marselisborg, bod 29.

<sup>43</sup> § 78 odst. 5 ZDPH

<sup>44</sup> Jako změnu užívání označujeme v příspěvku změnu ve smyslu § 78 a násl. ZDPH

V úvahu přichází postup podle právní úpravy účetnictví a daně z příjmů<sup>45</sup>. Ten však nemá zákonnou ani logickou oporu. Je třeba zdůraznit, že vymezení technického zhodnocení pro účely § 78 a násl. ZDPH v návaznosti na ZDP nelze brát jako čistou odkazující normu, ale musí být vykládáno v kontextu účelu takové úpravy v ZDPH<sup>46</sup>. Účel evidence i způsob nakládání s technickým zhodnocením z hlediska DPH jsou zcela odlišné než v daních z příjmů (obdobně v účetnictví). Z hlediska daní z příjmů technické zhodnocení představuje výdaje (náklady) vynaložené na určité změny na věci a, až na výjimky, zvyšuje vstupní cenu majetku, není evidováno samostatně. V ZDPH jde především o evidenci daně (ne-)uplatněné na vstupu, nikoliv o výdaje (náklady). Lze tedy konstatovat, že úprava technického zhodnocení v ZDP slouží pro DPH především při prvotním vymezení rozsahu plnění na vstupu a tomu odpovídající daně na vstupu, která podléhá dále úpravě dle § 78 a násl. ZDPH, další osud technického zhodnocení z pohledu DPH již na úpravu technického zhodnocení v rámci daní z příjmů nenavazuje.

Pokud plátce pořídí plnění vztahující se k různým účelům použití, má ZDPH mechanismy pro zohlednění takového použití v §§ 75 a 76. Příkladem může být změna stavby spočívající v zateplení domu, v němž jsou dílčí části používány k různým účelům.

Pokud plátce pořídí plnění vztahující se k samostatně používané dílčí části majetku, bude uplatnění odpočtu závislé na účelu použití této dílčí části majetku. Příkladem může být plnění vztahující se k části společných částí domu (např. jednotlivé sklepní kóji), která je užívána samostatně ke konkrétnímu účelu odlišnému od použití ostatních částí domu.

Pokud tato obecná pravidla aplikujeme na problematiku shora uvedeného technického zhodnocení ve vazbě na vymezení jednotek v domě, lze konstatovat, že vymezení jednotek nemá faktický význam v případě pronájmu bytových či nebytových prostor anebo výkonu vlastní činnosti plátcem v budově apod., kdy se pouze mění užívání jednotlivých částí budovy, aniž dojde k jejich prodeji. V takovém případě budou aplikovány standardní nástroje úpravy odpočtu dle § 78 a násl. ZDPH na celou daň na vstupu vyplývající z daného technického zhodnocení, aniž by bylo třeba nahlížet odlišně na různé části domu, k nimž se váže toto technické zhodnocení.

Předchozí vymezení jednotek má naopak význam v situaci a v okamžiku, kdy dojde ke zcizení jednotky. Kdyby totiž i po zcizení většiny jednotek v domě byla nadále prováděna úprava odpočtu z celé daně na vstupu vyplývající z provedeného technického zhodnocení, došlo by k narušení principu neutrality, na němž je systém DPH založen<sup>47</sup>. Kdyby například zůstala jedna jediná jednotka v budově neprodána, byl by plátce nucen provádět úpravu odpočtu u celého technického zhodnocení rozloženou na pětileté, resp. desetileté opravné období pouze v závislosti na užití jediné jednotky, a to bez ohledu na to, že daň na výstupu z prodaných jednotek byl

<sup>18</sup> 157/13.12.06 - Budovy, domy a jednotky podle zákona o vlastnictví bytů jako hmotný majetek, autoři: PhDr. Milan Skála, Ing. Jana Skálová

<sup>46</sup> 343/13.10.11 Technické zhodnocení, autor: Olga Holubová

<sup>47</sup> Viz judikatura SDEU uvedená v úvodu.



povinen přiznat a zaplatit okamžitě. Pokud tedy dojde po vymezení jednotek v domě ke zcizení některé jednotky, mělo by současně dojít k oddělení části technického zhodnocení evidovaného jako samostatný dlouhodobý majetek ve smyslu § 78 odst. 5 ZDPH a daň na vstupu odpovídající této oddělené části technického zhodnocení by měla být vypořádána jednorázově obdobně ve smyslu § 78a odst. 6 ZDPH ve znění platném do 31.12.2011, resp. ve smyslu § 78d ZDPH ve znění platném od 1.1.2012.

Pokud jde o stanovení části technického zhodnocení a odpovídající daně na vstupu, která by takto měla být oddělena a jednorázově vypořádána, právě zde by měla být aplikována logická pravidla, která budou odpovídat pravidlům uplatněným i z hlediska účetních předpisů a z hlediska ZDP. Osud zcizované jednotky by měla následovat i odpovídající část technického zhodnocení a daně na vstupu v rozsahu podílů na společných částech domu, které přecházejí společně se zcizovanou jednotkou, stejně tak zvláštní vybavení konkrétní jednotky, pokud bylo součástí celkového technického zhodnocení. Navrhujeme proto přijmout tento závěr:

Při převodu jednotky za výše uvedených okolností bude oddělena z technického zhodnocení i věcně a hodnotově odpovídající část odpočtu daně a jeho úprava bude provedena zvláště ve smyslu § 78a odst. 6 ZDPH do konce roku 2011 resp. podle § 78d ZDPH od 1. ledna 2012.

### **Doplňující závěr**

Jak vyplývá z přechodných ustanovení novely ZDPH<sup>48</sup>, nové znění § 78 odst. 3 ZDPH účinné od 1.1.2012 se neuplatní na úpravu odpočtu uplatněného u technického zhodnocení pořízeného před 1.1.2012. Z uvedeného lze dovodit, že pro úpravu odpočtu u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor, pokud lhůta pro úpravu odpočtu začala běžet před 1.1.2012, se použije neprodloužená pětiletá lhůta dle znění § 78 odst. 3 ZDPH účinného do 31.12.2011. Naopak platí, že pro úpravu odpočtu u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor, pokud lhůta pro úpravu odpočtu začala běžet po 31.12.2011, se použije prodloužená desetiletá lhůta dle znění § 78 odst. 3 ZDPH účinného od 1.1.2012.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Se závěry navrženými v bodě 3 a 4 lze v principu souhlasit.

V bodu 5 považujeme za vhodné podtrhnout princip přiřazení příslušné části technického zhodnocení k příslušné samostatně oddělitelné jednotce a tedy určení správné hodnoty technického zhodnocení připadající na příslušnou oddělitelnou část (jednotku) stavby. V daném případě jde tedy o jasné určení tzv. přímé a bezprostřední vazby, tak jak je proklamováno v závěru bodu 3 příspěvku.

Jako příklad lze uvést, že pokud by byla předmětem převodu jednotka, ke které se technické zhodnocení nevztahuje, nelze tedy dohledat tzv. přímou a bezprostřední vazbu, není pak důvod k zohlednění v úpravě odpočtu daně. Z výše uvedeného vyplývá, že je nutno k jednotlivým případům přistupovat individuálně.

<sup>48</sup> Čl. II odst. 9 zákona č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony