Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Daň z přidané hodnoty u nemovitých věcí

Bakalářská práce

Vedoucí práce:
Ing. Igor Pantůček

Kateřina Odehnalová

Brno 2015

Poděkování

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu Ing. Igoru Pantůčkovi za odborné vedení mé bakalářské práce a za cenné rady při jejím zpracování.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Daň z přidané hodnoty u nemovitých věcí** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.*

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 21. května 2015 _____

Abstract

Odehnalová, K. Value added tax at real property. Bachelor thesis. Brno: Mendel University in Brno. 2015.
This bachelor thesis focuses on the effects of implementation of the new Civil Code on value added tax on real property. The theoretical part is solving development of legislation in that area and the practical part discuss specific impact on the practical application of value added tax in the case of supply and letting of selected real property.

Keywords

Taxes, value added tax, real property, Civil Code

Abstrakt

Odehnalová, K., Daň z přidané hodnoty u nemovitých věcí. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.
Tato bakalářská práce se zaměřuje na dopady zavedení nového občanského zákoníku na daň z přidané hodnoty v oblasti nemovitých věcí. V teoretické části je řešen vývoj legislativy v dané oblasti a praktická část řeší konkrétní dopady na praktické uplatnění daně z přidané hodnoty v případě dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí.

Klíčová slova

Daně, daň z přidané hodnoty, nemovitá věc, občanský zákoník

Obsah

1 Úvod 9

2 Cíl práce a metodika 10

2.1 Cíl práce 10

2.2 Metodika 10

3 Teoretická část 11

3.1 Daňová soustava a daň 11

3.2 Daň z přidané hodnoty 13

3.2.1 Předmět daně 13

3.2.2 Rozdělení plnění 14

3.2.3 Zboží 15

3.2.4 Obrat 15

3.2.5 Místo plnění 16

3.2.6 Dodání zboží 16

3.2.7 Poskytnutí služby 16

3.2.8 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň dodání zboží a poskytnutí služby 16

3.2.9 Základ daně 17

3.2.10 Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby 18

3.2.11 Sazby daně 19

3.2.12 Nárok na odpočet 20

3.2.13 Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši 22

3.2.14 Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši 23

3.2.15 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně 24

3.2.16 Dodání vybraných nemovitých věcí 24

3.2.17 Nájem vybraných nemovitých věcí 25

3.3 Pojmy k nemovitým věcem 25

3.3.1 Pozemek 25

3.3.2 Stavba 26

3.3.3 Příslušenství staveb pro bydlení ... 27
3.3.4 Nemovitá věc a příslušenství k nemovité věci ... 27
3.3.5 Rodinný dům ... 28
3.3.6 Byt a bytový dům ... 28
3.3.7 Nebytový prostor ... 29
3.3.8 Stavby pro sociální účely ... 29
3.3.9 Právo stavby ... 30
3.3.10 Nájem a podnájem, pacht a podpacht ... 32

4 Praktická část 34

4.1 Charakteristika společnosti ... 34
4.2 Obrat ... 35
4.3 Nájem ... 36
4.3.1 Krácený odpočet daně ... 37
4.3.2 Výjimky z osvobození nájmu ... 40
4.3.3 Přefakturace energií a služeb souvisejících s nájmem ... 41
4.4 Prodej pozemku ... 42
4.4.1 Dodání „holého“ pozemku ... 42
4.4.2 Dodání pozemku se stavbou pevně spojenou se zemí ... 42
4.4.3 Dodání oploceného pozemku ... 43
4.4.4 Dodání pozemku se stavebním povolením či souhlasem s ohlášenou stavbou 44
4.4.5 Dodání pozemku s inženýrskou sítí ... 44
4.4.6 Dodání pozemku se stavbou sloužící k bydlení ... 45
4.4.7 Dodání pozemku s právem stavby ... 46
4.4.8 Dodání pozemku s více stavbami ... 48
4.4.9 Dodání pozemku se stavbou rodinného domu, pozemku s garáží a pozemku s inženýrskou sítí, kdy vlastníkem inženýrské sítě je jiná osoba než vlastník pozemku ... 49
4.4.10 Všeobecně k dodání pozemku ... 50

5 Závěr 52

6 Literatura 54

Seznam obrázků

Obr. 1 Schéma dělení daní v České republice 2014 Zdroj: Děrgel, Daně v roce 2014, Účetnictví číslo 3, 2014 12

Obr. 2 Základní rozdělení plnění 14

Obr. 3 Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993 – 2014 Zdroj: http://www.hpi.sk/2014/09/lecive-pripravky-v-ceske-republice-a-vliv-zmeny-dph/ 20

Obr. 4 Schéma odpočtu daně Zdroj: http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/ 21

Obr. 5 Daňové přiznání - nárok na odpočet I. čtvrtletí/2013 38

Obr. 6 Dodání oploceného pozemku 2014 43

Obr. 7 Dodání pozemku s inženýrskou sítí 2014 44

Obr. 8 Právo stavby 47

Obr. 9 Dodání pozemků-komplexní příklad s rodinným domem, garáží a inženýrskou sítí 49

Seznam tabulek

Tab. 1 Sazby daně platné k 1. 1. 2015 20

Tab. 2 Obrat pro účel DPH společnosti Poliklinika s.r.o. 35

Tab. 3 Data pro výpočet vypořádacího koeficientu Poliklinika s.r.o. 2013 v Kč 39

1 Úvod

Tématem bakalářské práce je daň z přidané hodnoty u nemovitých věcí. Tato práce se bude především zabývat změnami v oblasti daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí, které souvisí se zavedením nového občanského zákoníku s účinností od 1. 1. 2014. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník nahradil stávající občanský zákoník z roku 1964. Jedním z hlavních cílů nového občanského zákoníku bylo sjednocení úprav občanskoprávních vztahů do jediného právního předpisu. Zavedení nového občanského zákoníku, jako jednoho ze základních právních předpisů celého právního systému vyvolalo potřebu změn v celé řadě právních předpisů, a to i v oblasti daňové.

Právní úprava daně z přidané hodnoty obsažena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů reagovala na nutnost změn řadou novelizací zákona v průběhu roku 2013 a 2014.

V první části bakalářské práce, teoretické části, se zabývám vývojem legislativy v dané oblasti. Nejprve se zaměřím na definici pojmů souvisejících s nemovitými věcmi, a to jak z pohledu nového občanského zákoníku, tak z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty v období let 2013 až 2015. Podkladem pro zpracování této teoretické části, někdy též nazývané jako literární rešerše jsou konkrétní dotčené zákony a odborná literatura uvedená ve zdrojích literatury.

V druhé části bakalářské práce, praktické části se budu zabývat konkrétními dopady změn legislativy na praktické uplatňování daně z přidané hodnoty u převodu a nájmu nemovitých věcí. Praktické dopady budu prezentovat na reálných datech obchodní společnosti, případně budou vytvářeny hypotetické situace, se kterými se budeme moci potkávat v praxi. Zaměřím se na praktickými dopady změn a jejich porovnání v průběhu let 2013 až 2015 tj. v období před rekodifikací soukromého práva, v prvním roce po zavedení a v roce následujícím.

V závěru práce se zaměřím na vyhodnocení dopadů zavedení nového občanského zákoníku na oblast daně z přidané hodnoty v oblasti převodu a nájmu nemovitých věcí. Zhodnotím, zda legislativní změny v zákoně o dani z přidané hodnoty v oblasti nemovitých věcí přijaté v letech 2013 a 2014 byly vyvolány pouze rekodifikací soukromého práva nebo i jinými vlivy např. harmonizace v rámci Evropské unie.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je posoudit a vyhodnotit dopady nového občanského zákoníku na ustanovení § 56 a § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Posoudit vývoj legislativy v oblasti daně z přidané hodnoty a její praktické dopady na konkrétní obchodní případy vztahující se k převodu a nájmu nemovitých věcí.

2.2 Metodika

Teoretická část obsahuje teoretický základ pro vlastní práci a vychází z platné legislativy a odborné literatury vztahující se k danému tématu zabývající se, jak pojetím právního, tak i daňového systému státu. V práci jsem prováděla srovnávání znění ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů vztahujících se k danému tématu v průběhu let 2013 až 2015.

Ve vlastní práci jsem pracovala s konkrétními údaji obchodní společnosti s přehledy zdanitelných plnění, s přiznáními k dani z přidané hodnoty za období 2012 až 2014. Vycházela jsem z teoretických poznatků získaných při psaní teoretické části. Standartní metodické postupy jsou používány ve vlastní práci, a to zejména deskripce a komparace.

Zpracování práce probíhalo v programu Microsoft Word, jenž je součástí balíčku Microsoft Office 2013. Microsoft Excel, ze stejného balíčku, byl používán pro tvorbu tabulek. Pro tvorbu obrázků bylo používáno Malování, ze standartní nabídky Windows.

3 Teoretická část

3.1 Daňová soustava a daň

Daň

Samotný pojem daň je definován státem a interpretován mnoha autory, ale hlavní smysl vyplývající z tohoto pojmu je pevně daný.

Základní pramen v České republice pro definici daně je Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V ustanovení § 2 odst. 4 uvedeného zákona nalezneme definici, jenž udává, že daní se pro účely zákona o daňovém řádu rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Daní se dále rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona a dále peněžité plnění v rámci dělené správy. Do daně se zahrnuje též daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. (§ 2 odst. 5, DŘ)

Příkladem autora, který vykládá pojem daně, je Jitka Peková. Tato autorka ve své publikaci Veřejné finance, Teorie a praxe v ČR shrnula, že daň je povinná (nedobrovolná), pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba – transfer od obyvatel a firem do veřejného rozpočtu.

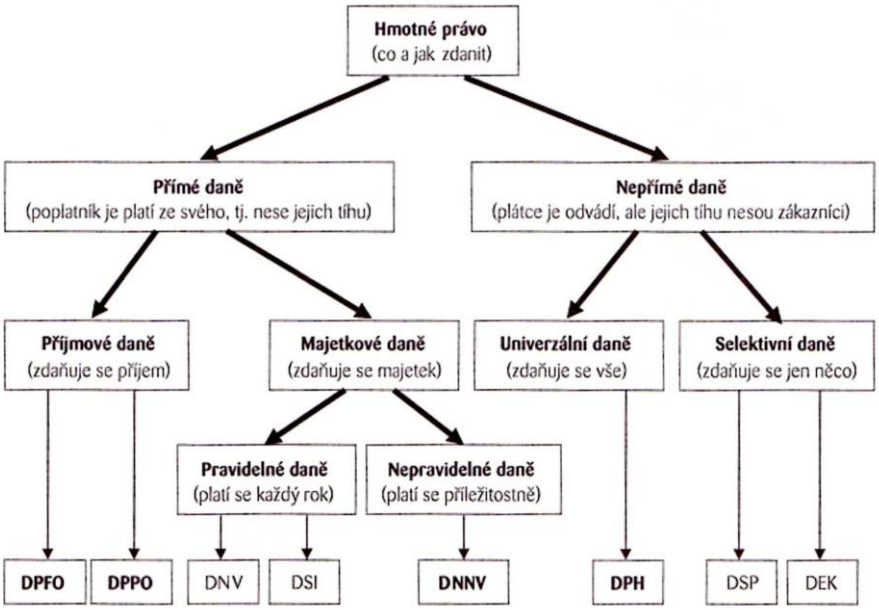
Daňová soustava

Daňovou soustavou státu tvoří soubor všech daní, jenž se v daném státě platí. Stát zavádí daně, aby měl dostatek finančních prostředků ve státním rozpočtu. Klíčovou roli v příjmech státního rozpočtu hrají právě daňové příjmy. V roce 2014 se jednalo o 84% všech příjmů. Z toho tvořilo 34 procent příjmy z daní ze zboží a služeb v tuzemsku. (Ministerstvo financí ČR, 2015) Stát musí optimálně určit míru zdanění. Podle Holmana, 2011 je tomu tak především, protože vysoké daně mají negativní dopad na výkonnost lidí a na ekonomický růst, protože oslabují motivaci k práci a k úsporám, zvětšují šedou ekonomiku naturálních protislužeb a daňových úniků a vyvolávají únik kapitálu ze země.

Procesní daňové právo zajišťuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Známější je ale hmotné právo, které řeší 7 zákonů stanovujících 14 druhů daní. (Děrgel, 2014)

- DPFO, DPPO – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, členěné na fyzické a právnické osoby
- DNV – zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- DSI – zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani
- DNNV – zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- DPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- DSP – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který zahrnuje 5 daní – daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků
- DEK – zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který teprve v roce 2008 zavedl nové tři druhy tzv. ekologických daní – daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny



Obr. 1 Schéma dělení daní v České republice 2014
Zdroj: Děrgel, Daně v roce 2014, Účetnictví číslo 3, 2014

Přímé daně

Přímé daně jsou daně z osobních důchodů a daně ze zisků firem. (Holman, 2011) Přímé daně jsou placeny z vlastního příjmu poplatníka, jsou adresné, daňová povinnost je ze zákona formálně nepřenosná na jiný subjekt, daň přímo zaplatí poplatník prostřednictvím správce. (Peková, 2011, str. 326) Mezi přímé daně řadíme především daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň silniční a daň z nemovitých věcí.

Nepřímé daně

Jedná se o daně, jenž se vybírají v ceně zboží. Proto tyto daně odvádí subjekt – plátce daně. Ze zákona se uvalují na spotřebu zboží a služeb. Výrobce, prodejce zahrne daň do ceny výrobku, služby, platí ji spotřebitel jako poplatník v ceně při nákupu zboží, případně služby, daň odvede plátce daně prostřednictvím správce daně. Daň je tedy vybrána nepřímo v ceně zboží nebo služby. Mezi nepřímé daně se zařazují specifické (selektivní) spotřební daně na vybrané druhy zboží a služeb a cla a dále univerzální všeobecné daně – nejčastěji typu daně z přidané hodnoty.(Peková, 2011, str. 326 - 327)

Nepřímé daně zvyšují ceny a tím omezují spotřebu. Ale nepotlačují motivace k práci a ke spotřebě. A mají jednu nezanedbatelnou přednost – nemotivují tolik k daňovým únikům (alespoň ne tolik jako přímé daně). Pro stát je snazší je vybírat. Ale především je pro stát snadnější je zvyšovat. (Holman, 2011, str. 613)

3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří bezpochyby k významným nástrojům veřejných financí po celém světě. Tato nepřímá univerzální daň tvoří jeden ze základních pilířů daňové soustavy, a to zejména díky výnosům z ní plynoucích do veřejných rozpočtů. Její důležitost podtrhává i vysoká harmonizace této daně na úrovni Evropské unie. (Důvodová zpráva 291/0 Vládní návrh, 2014)

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který je účinný od 1. května 2004 a byl v průběhu své existence několikrát novelizován. Poslední novela je provedena zákonem č. 360/2014, Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Oblast daně z přidané hodnoty (dále jen "DPH") je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení zákona o DPH nachází svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy Evropské unie závazná. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen "směrnice o DPH"). (Důvodová zpráva 291/0 Vládní návrh, 2014)

V roce 2013 byly přijaty dvě nové směrnice Rady, které poskytly členským státům, a tím také ČR, účinný a flexibilní nástroj v boji proti daňovým podvodům. Směrnice Rady č. 2013/43/EU a č. 2013/42/EU kterými se mění směrnice 2006/112/ES. (Důvodová zpráva 291/0 Vládní návrh, 2014)

Daň z přidané hodnoty, kterou stát vybere je příjmem veřejných rozpočtů. Rozpočtovým určením daní se zabývá zákon č. 243/2000Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní). Příjmy plynoucí z daň z přidané hodnoty jsou určeny pro státní rozpočet, rozpočet krajů a rozpočet obcí.

3.2.1 Předmět daně

Za předmět daně lze považovat podle ustanovení § 2 ZDPH dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu čí dopravního prostředku a dovoz zboží. Ve znění § 2 jsou ovšem určeny tři základní podmínky pro to, aby dané plnění mohlo být považované za předmět daně. V případě, že dojde k nesplnění, byť i jedné podmínky již se nejedná o předmět daně.

Dané podmínky jsou, že se musí jednat o zdanitelné plnění:

- v rámci ekonomické činnosti
- za úplatu
- místem plnění v tuzemsku

Co se považuje za úplatu**,** přesně definuje § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH jako, částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.

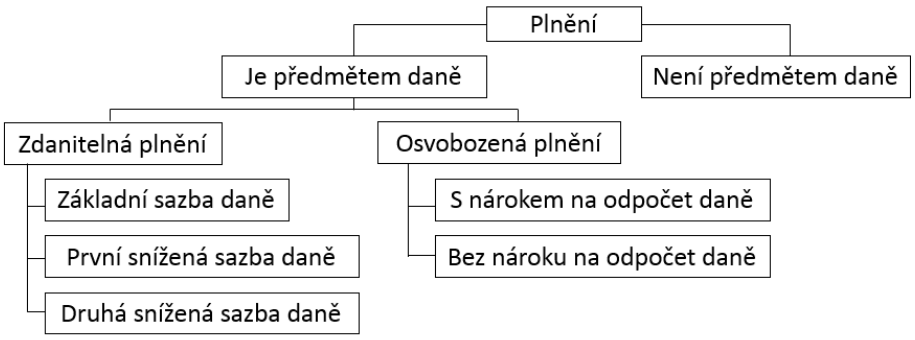
Ekonomickou činností uvedenou v § 5 odst. 1 ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu. (§ 5 odst. 2 ZDPH)

V ustanovení § 3 ZDPH územní působnost je dáno, že tuzemskem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí území České republiky.

3.2.2 Rozdělení plnění

V základním členění rozlišujeme plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a dále která předmětem daně z přidané hodnoty nejsou. Plnění, která jsou předmětem daně, se dále dělí na plnění zdanitelná a na plnění osvobozená. Co se týká osvobozených plnění, DPHZ rozlišuje osvobozená plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet daně na vstupu a osvobozená plnění, u kterých plátce nárok na odpočet daně na vstupu nemá. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 15)

Přehledně je daná situace znázorněna na následujícím obr. 2.



Obr. 2 Základní rozdělení plnění

Plnění lze dělit také na:

- Uskutečněná, kterými rozumíme taková, která jsou uskutečňována plátcem pro jinou osobu, a dále na

- Přijatá plnění, která jsou naopak přijímána plátcem od jiné osoby. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 15)

3.2.3 Zboží

Zákon o dani z přidané hodnoty považuje za zboží věci, jejichž obecné vymezení je možné najít ve čtvrtém paragrafu daného zákona. Zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí především hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla, plyn, elektřina, teplo a chlad.

Právo stavby je zařazeno do zboží teprve od změn nového občanského zákoníku (dále také „NOZ“), který toto právo znovuzavedl.

3.2.4 Obrat

V České republice, potažmo i v dalších státech je stanovena hraniční hodnota obratu, při jejímž překročení se stává ekonomický subjekt plátcem daně. Jedním z důvodů pro zavedení této hranice je, že v případě subjektů, jenž nedosahují dostatečně vysokého obratu, by administrativní náklady spojené s výběrem daně byly mnohdy vyšší, než samotná vybraná daň.

V § 4a ZDPH je stanoveno, co se obratem rozumí. Jedná se o s souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Dle ustanovení § 4a odst. 2 se do obratu nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Od 1. 1. 2015 se nově do obratu taktéž započítávají plnění osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně podle §56a.

Nebyl to zřejmě úmysl zákonodárce, ale bylo opomenuto doplnit do § 4a zákona o DPH odkaz na nový § 56a zákona o DPH, podle něhož je od 1. 1. 2014 osvobozen od daně nájem vybraných věcí. Bude-li tedy osoba povinná k dani zjišťovat v lednu 2014 výši svého obratu, bude postupovat již podle uvedeného znění §4a ZDPH v tomto období. (Benda, 2014, str. 19)

Podle přechodných ustanovení se do obratu za kalendářní měsíce roku 2014 nebudou započítávat údaje za nájem nemovitých věcí podle § 56a ZDPH, ovšem za kalendářní měsíce roku 2015 (počínaje lednem 2015) se již započítávat budou. (Mertl, 2015, str. 7)

3.2.5 Místo plnění

Místem plnění při dodání nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází; v případě práva stavby, je tímto místem místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.(§ 7 odst. 6 ZDPH)

3.2.6 Dodání zboží

Za dodání zboží pro účely tohoto zákona považujeme převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Z označení § 13 ZDPH bylo vypuštěno „převod nemovitostí“, a to z důvodu, že jsou po zavedení nového občanského zákoníku nemovitě věci zařazeny pod pojem zboží.

3.2.7 Poskytnutí služby

Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také

- pozbytí nehmotné věci,
- přenechání zboží k užití jinému,
- vznik a zánik věcného břemene,
- zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. (§ 14 odst. 1 ZDPH)

Dle ustanovení § 10 ZDPH se místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci místo, kde se nemovitá věc nahází. Toto ustanovení v sobě zahrnuje i určení místa plnění v případě nájmu podnajmu pachtu a podpachtu. Místem plněním při poskytnutí služby vztahující se k právu stavby, je místo kde se nachází pozemek zatížený tímto právem stavby.

3.2.8 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň dodání zboží a poskytnutí služby

Zákon uvádí, že daň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. (§ 21 odst. 1 ZDPH) Plátce u tuzemských zdanitelných plnění porovnává den uskutečnění zdanitelného plnění a den přijetí úplaty. Pokud dojde k přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění, vzniká plátci povinnost přiznat daň ke dni jejího přijetí. Je zřejmé, že přijatá úplata nemusí mnohdy nutně znamenat, že plnění bylo uhrazeno.

Povinnost přiznat daň na výstupu na základě úplaty tak může vzniknout u jednoho plnění i několikrát, a to konkrétně podle počtu přijatých úplat před uskutečněním zdanitelného plnění. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 33)

Povinnost přiznat daň z přijaté úplaty nemá plátce, pokud uskutečnil plnění, které není předmětem daně z přidané hodnoty. Jako příklad uvedeme pronajímatelem vybranou kauci na úhradu možných škod vzniklých v průběhu nájmu. Povin-

nost přiznat daň z přijaté úplaty nemá rovněž plátce, který uskutečnil plnění, které je osvobozeno od daně (s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet daně). V takovém případě plátci vzniká pouze povinnost přiznat plnění v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 33)

Při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Při přenechání nemovité věci k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d) se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem přenechání nemovité věci k užívání. (§ 21 odst. 3 ZDPH)

V praxi dochází nejčastěji nejdříve k předání nemovité věci, protože administrativní úkony související s doručením vyrozumění o změně vlastnického práva nabyvateli nemovité věci v mnoha případech trvají několik dní. Do konce roku 2013 zde byly tři možnosti, jenž se mohly pokládat za den uskutečnění zdanitelného plnění. Stejně jako nyní se bral v potaz den, jenž nastal dříve. Den předání nemovitosti nyní nemovité věci do užívání nabyvateli zůstalo nezměněno. Další možnost byl den doručení listiny, ve které bylo uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Poslední možnost, jenž se zvažovala, byl den zápisu změny vlastnického práva. V nyní platné úpravě je druhý z možných dnů, den doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva.

Za den zdanitelného plnění se při poskytování služeb považuje, den kdy byla služba poskytnutá nebo byl vystaven daňový doklad s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. V případě, že se jedná o pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému se dnem zdanitelného plnění rozumí den uvedený ve smlouvě v případě, že je známá výše úplaty, pokud ne tak se za den zdanitelného plnění rozumí den přijetí úplaty.(§ 21 odst. 4 ZDPH)

Pro stanovení dne uskutečnění plnění u plnění osvobozených od daně platí ustanovení z § 21 odstavce 2 až 9 obdobně. U nájmu nemovité věci osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně se považuje plnění za uskutečněná nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku. (§ 21 odst. 10 ZDPH)

Dílčím plněním se rozumí uskutečňování zdanitelného plnění podle smlouvy ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách, a přičemž se nejedná o celkové plnění, na něž byla uzavřená smlouva. Den uvedený ve smlouvě je pokládán za den zdanitelného plnění.

Opakované plnění je uskutečnění zdanitelných plnění ve sjednaných lhůtách během zdaňovacího období, přičemž se v rámci smlouvy jedná o plnění zbožím stejného druhu, které je navzájem zastupitelné nebo službou stejné povahy. U opakovaných plnění se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. (§ 21 odst. 9 ZDPH)

3.2.9 Základ daně

Zákon o DPH uvádí v § 36, že se jedná o úplatu, již plátce dostal nebo má dostat za uskutečněné zdanitelné plnění. Základem daně je částka přijeté úplaty snížená o

daň v případě, že úplata byla přijata před uskutečněním zdanitelného plnění. Do základu daně jsou též zahrnuty tyto položky:

- jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. (§ 36 odst. 3 ZDPH)

Zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize jsou považovány pro účely základu daně za vedlejší výdaje. (§ 36 odst. 4 ZDPH)

Základ daně je možné snížit o slevu z ceny, ale pouze v případě, že daná sleva byla poskytnutá ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Základ daně ovšem nezahrnuje rozdíl ze zaokrouhlení částky daně za zdanitelné plnění způsobem podle § 37 odst. 1. (§ 36 odst. 5 ZDPH) Z § 37 odst. 1 vyplývá, že daň je možné zaokrouhlit na celé koruny. V případě, že částka haléřů činí 0,50 nebo více, se daná daň zaokrouhlí nahoru, v opačném případě dolů.

V § 36 odst. 6 je řešená situace, kdy je nutné určit základ daně u dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až e), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5. Jedná se např. o situace, kdy hmotný majetek je použit pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Přesné vymezení situací je ve výše zmíněných paragrafech zákona o dani z přidané hodnoty. Základ daně je cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. (§ 36 odst. 6 a) ZDPH) Ve stejném odstavci pod písmenem b) je řešena situace, kdy se jedná o poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 a 4. Základ daně se v tomto případě určí jako výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. (§ 36 odst. 6 b) ZDPH)

Podle § 36 odst. 11 ZDPD se do základu daně nezahrnuje částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby. Podmínkou je, že přijatá částka nepřevýší uhrazené částky za jinou osobu a plátce si u plnění uhrazených za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.

3.2.10 Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby

Ustanovení § 37 upravuje způsob stanovení základu daně a výpočtu daně v závislosti na tom, zda plátce sjedná cenu bez daně, pak daň vypočítá podle odstavce 1, nebo sjedná cenu včetně daně, pak daň vypočítá podle odstavce 2. (Ledvinková, 2011, str. 127)

§ 37 odst. 1 DPHZ upravuje způsob výpočtu daně tzv. metodou „zdola“. Princip tohoto výpočtu spočívá v tom, že základem daně je úplata v úrovni bez daně a daň

se vypočítá jako součin této částky a příslušné sazby daně. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 45)

Ustanovení § 37 odst. 2 DPHZ pak naproti tomu stanovuje výpočet daně v těch případech, kdy úplata za zdanitelné plnění je v úrovni včetně daně. V praxi se tento způsob výpočtu označuje jako tzv. metoda „shora“. (Hušáková, Matějková, 2013, str. 46)

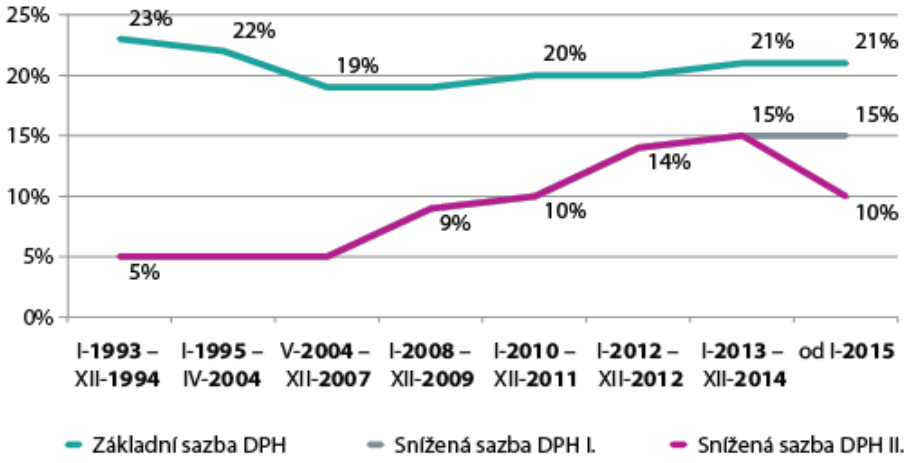
Daň vypočítává plátce z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené podle § 36 odst. 6, která je včetně daně, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně nebo číslo 15 v případě první snížené sazby daně nebo číslo 10 v případě druhé snížené sazby daně a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100, vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa, Cena bez daně se pro účely tohoto zákona dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení. (§ 37 odst. 2 ZDPH)

Vypočtená daň se může v obou případech zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Cena včetně daně se pro účely tohoto zákona vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně. (§ 37 odst. 1 ZDPH)

3.2.11 Sazby daně

Směrnice ES o dani z přidané hodnoty určuje, že v zemích, které se řídí touto směrnicí, je možné zavést dva typy sazby daně z přidané hodnoty, a to základní a sníženou sazbu. Sníženou sazbu je ovšem možné rozdělit na dvě úrovně. Ve směrnici je také možné nalézt určení rozsahu, v němž se dané sazby smí pohybovat. Pro základní sazbu je určena minimální sazba na 15 % a maximální sazba na 25 %. Vlády jednotlivých zemí mohou stanovit sazbu dané země kdekoliv v tomto intervalu. Pro jakoukoliv úroveň snížené sazby je stanovena minimální hranice, a to na hodnotě 5 %. Pokud by Česká republika zavedla nižší sazbu, než dovoluje směrnice o DPH, vystavila by se tak nebezpečí zahájení řízení pro porušení Smlouvy o fungování EU, což zahrnuje i možnou žalobu k Soudnímu dvoru EU a navazující sankce.

S výběrem daně jsou vždy spojeny určité administrativní náklady, proto je na zvážení každé vlády, jak stanový sazby daně a jestli bude používat obě úrovně snížené sazby. Stanovení počtu a výše sazeb je nutno chápat jako politickoekonomické rozhodnutí. Použití všech třech sazeb sebou jistě nese vyšší administrativní náročnost. Střídání politických reprezentací a jejích různé priority přináší této oblasti časté změny. Na následujícím obrázku č. 1 můžete vidět vývoj sazeb v České republice.



Obr. 3 Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993 – 2014
Zdroj: http://www.hpi.sk/2014/09/lecive-pripravky-v-ceske-republice-a-vliv-zmeny-dph/

Znění zákona o dani z přidané hodnoty platné od 1. 1. 2015 zavádí třetí sazbu daně. V tabulce č. 1 můžeme vidět aktuální situaci v České republice. Základní sazba daně zůstala stejná, ale snížená sazba se diferenciovala na dvě úrovně, a to na první a druhou sníženou sazbu.

Tab. 1 Sazby daně platné k 1. 1. 2015

Základní sazba	21 %
První snížená sazba	15 %
Druhá snížená sazba	10 %

Přesné vymezení položek, na něž se vztahuje první snížená sazba, je možné najít v případě služeb v příloze č. 2 ZDPH a v případě zboží v příloze č. 3 ZDPH. Jedná se především o služby pravidelné hromadné dopravy, ubytovací služby, sběr a přeprava komunálního odpadu, zdravotní péče pokud není osvobozena a domácí péče o děti či nemocné, služby posiloven a saun a vstupy do muzeí, na filmová představení a na sportovní utkání. Zbožím patřícím do této kategorie určuje příloha č. 3 především potraviny včetně nápojů mimo alkoholických nápojů, semena a rostliny, ortopedické pomůcky, zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí a palivové dřevo.

Položky, na něž se uplatní druhá snížená sazba, jsou vymezeny v příloze č. 3a ZDPH. Jedná se o kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, tištěné knihy s reklamou na méně než 50 % rozsahu a léky.

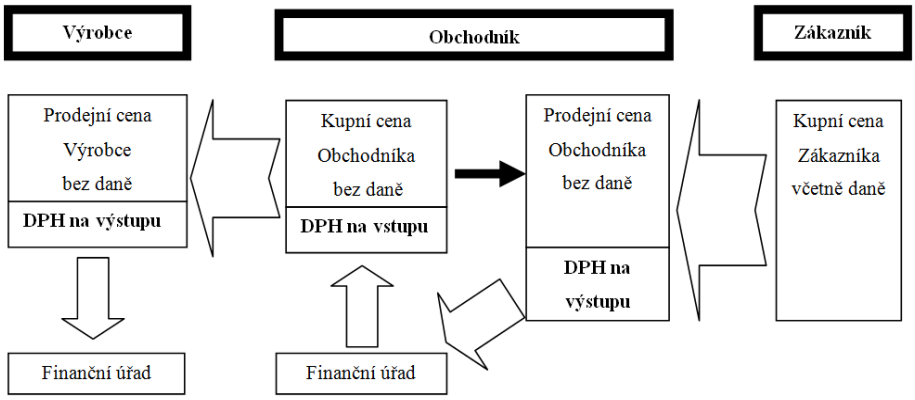
3.2.12 Nárok na odpočet

Zákon o dani z přidané hodnoty nestanovuje pouze kritéria, kdy musí subjekty platit daň, ale zabývá se též situacemi, kdy je možné uplatnit odpočet daně, a tím snížit

svoji daňovou povinnost. Systém odpočtu daně byl zaveden, aby nedocházelo ke kumulaci daně v rámci podnikatelského řetězce.

Většina subjektů, jenž jsou zároveň plátci daně, nakupuje zboží či služby, aby je mohli v rámci své ekonomické činnosti dále prodat, ať už v původním stavu nebo jako součást svého zboží či služby. Nebýt odpočtu daně, tak by subjekt zaplatil svému dodavateli cenu s DPH, a pak při prodeji svému zákazníkovi by dané zboží zatížil ještě jednou DPH. Znamenalo by to, že daň z daného zboží či služby by byla odvedena dvakrát, jak dodavatelem, tak i daným subjektem. Proto byl zaveden odpočet daně, aby zamezil dvojímu danění.

Neboli DPH, kterou zaplatil subjekt při nákupech svých vstupů dodavatelům (alias DPH na vstupu) si může odpočítat od daně, kterou obdrží za své výstupy (produkty) od svých odběratelů (poplatníků) – alias DPH na výstupu. Situaci přehledně vyjadřuje následující obrázek číslo 4. (Děrgel, 2012)



Obr. 4 Schéma odpočtu daně
Zdroj: http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/

Takže v důsledku každý plátce daně odvádí státu pouze rozdíl mezi úhrnem DPH na výstupu a DPH na vstupu, a to za každé zdaňovací období (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí) zvlášť. Pokud (v praxi spíše výjimečně a ne na dlouho) převýší DPH na vstupu výši daně na výstupu, nebude plátce platit za takovéto zdaňovací období státu žádnou DPH, ale naopak ze státní pokladny obdrží příslušný rozdíl zpátky, coby tzv. nadměrný odpočet. (Děrgel, 2012)

Základní vymezení nároku na odpočet je možné najít v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a v § 73 stejného zákona pak podmínky pro uplatnění odpočtu.

Podle § 72 odstavce 1 ZDPH je plátce oprávněn uplatnit odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro vyjmenované účely, tj. zejména pro uskutečňování zdanitelných plnění, osvobozených plnění od daně s nárokem na odpočet daně, pro plnění s místem plnění mimo tuzemsko, u nichž by měl plátce nárok na odpočet, pokud by se uskutečnila v tuzemsku. (Benda, 2013, str. 116)

Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona zaprvé na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Zadruhé na zboží, které bylo plátcem poří-

zeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země. A zatřetí v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b). (§ 72 odst. 2 ZDPH)

Samotný nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. (§ 72 odst. 3 ZDPH)

V §72 odst. 4 je určeno, že v případě přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů s výjimkou plnění podle § 13 odst. 8 písm. c nemá plátce nárok na odpočet.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen odpočet daně v částečné výši), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76. (§ 72 odst. 6 ZDPH)

3.2.13 Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti. (§ 75 odst. 1 ZDPH)

V případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování svých ekonomických činností, které plátce použije zčásti rovněž pro účely s nimi nesouvisejícími, si plátce může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Postup podle tohoto odstavce nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku. (§ 75 odst. 2 ZDPH)

Zákon stanovuje postup výpočtu výše odpočtu daně v poměrné výši v § 75 odst. 3. Jedná se o součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

V případě, že není možné stanovit poměrný koeficient v momentě uplatnění odpočtu daně na základě skutečného podílu použití, pak je plátce oprávněn stanovit koeficient kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění plátce byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně a tento nárok uplatnil, plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlední skutečný podíl použití tohoto zdanitelného plnění pro své ekonomické činnosti v příslušném roce. Pokud dojde k odchýlení poměrného koeficientu o více než 10 procentních bodů mezi kvalifikovaným odhadem a výpočtem založeným na skutečném použití, je nezbytné upravit výši odpočtu daně. Oprava se provede v posledním přiznáním za dané zdaňovací období kalendářního roku, v němž je plátce po uskutečnění zdanitelného plnění oprávněn provést odpočet daně. Plátce je povinen opravu provést, jestliže je vypočtená výše opravy záporná. Je-li vypočtená výše opravy kladná, tak je plátce oprávněn danou změnu provést.(§ 75 odst. 4 ZDPH)

3.2.14 Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši

Odpočet daně v krácené výši uplatní plátce, jenž použil přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a to na plnění s nárokem na odpočet. (§ 76 odst. 1 ZDPH)

Krácený odpočet se vypočítá jako, součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. (§ 76 odst. 2 ZDPH)

Zmíněný koeficient se vypočte jako procentní podíl součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1 a celkového součtu hodnot uvedených v čitateli, tak i hodnot plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet. Do součtu základů daně se započtou i přijaté úplaty v případě, že plátci vznikla povinnost přiznat daň nebo je úplaty považována za uskutečnění plnění. Takto vypočtený koeficient je nutné před použitím zaokrouhlit směrem nahoru na celé procento. (§ 76 odst. 3 ZDPH) V případě, že koeficient vyjde větší než 95%, tak se považuje za roven 100%. Zákon též myslí na situace, kdy by došlo z matematického pohledu k obtížím. Jedná se zejména o situaci, je-li hodnota ve jmenovateli podílu kladné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo záporné číslo, je koeficient 0 %. Je-li hodnota ve jmenovateli tohoto podílu nula nebo záporné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo kladné číslo, je koeficient 100 %. (§ 76 odst. 5 ZDPH)

Zákon určuje, že prodej dlouhodobého majetku, pokud je využíván k ekonomické činnosti plátce a poskytnutí finančních služeb, dodání nemovité věci a nájem nemovité věci pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně a plnění podle § 13 odst. 4 písm. b) se nezapočítávají do výpočtu koeficientu. (§ 76 odst. 4 ZDPH)

Plátce používá pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacím období běžného kalendářním roku koeficient předcházejícího roku vypočtený při vypořádání odpočtu daně či kvalifikovaný odhad, pokud daný koeficient neměl stanovený. (§ 76 odst. 6 ZDPH)

Plátce je povinen v posledním přiznání běžného kalendářního roku provést vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen „vypořádací koeficient“). (§ 76 odst. 7 ZDPH)

V případě, že dojde k opravě uskutečněného plnění, je nutné také upravit odpočet daně novým vypořádacím koeficientem. (§ 76 odst. 9 ZDPH)

3.2.15 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

V § 51 zákona o dani z přidané hodnoty jsou vyjmenována plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Mezi nimi jsou mimo jiné i dvě týkající se nemovitých věcí. Jedná se o dodání vybraných nemovitých věcí § 56 ZDPH a nájem vybraných nemovitých věcí § 56a ZDPH.

V § 51 odst. 2 ZDPH je řečeno, že je nezbytné i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet uvést v daňovém přiznání, a to ve zdaňovacím období, v němž došlo ke zdanitelnému plnění nebo k přijetí úplaty, podle toho, která skutečnost nastala dříve.

Oproti znění ZDPH platném do konce roku 2013 došlo v § 51 pouze k rozdělení a přejmenování původního převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízeních na § 56 ZDPH dodání vybraných nemovitých věcí a na § 56a ZDPH nájem vybraných nemovitých věcí.

3.2.16 Dodání vybraných nemovitých věcí

Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání

- pozemku,
- práva stavby,
- stavby,
- podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- inženýrské sítě,
- jednotky. (§ 56 odst. 1 ZDPH)

V § 56 odst. 2 ZDPH je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která

- je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
- není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Podle Směrnice Rady 2006/112/ES článek 135 odst. 1 písm. j) lze osvobodit pouze převod nemovitostí před prvním obydlením (resp. po určitém období od prvního užívání). (Ledvinková, 2014, str. 12) České znění ZDPH tuto situaci upravuje a určil časové období na 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.(§ 56 odst. 3 ZDPH)

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. (§ 56 odst. 4 ZDPH)

Ustanovení § 56 prošlo změnou po zavedení NOZ. Původně zahrnoval plnění, jenž můžeme dnes nalézt v § 56 a § 56a. Došlo i k věcným změnám a ke změnám terminologie. Převod staveb, bytů a nebytových prostor byl nahrazen dodáním vybraných nemovitých věcí. V novém znění je více rozvedeno, jaké nemovité věci jsou osvobozeny. Novinkou je například právo stavby.

Podstatná změna nastala v ustanovení § 56 odst. 2, kde došlo ke změně podmínek pro osvobození dodání pozemků. V roce 2013 bylo zdanitelným plněním pouze převod stavebního pozemku a v zákoně byl definován stavební pozemek. Všechny ostatní převody pozemků byly osvobozeny bez nároku na odpočet daně. Jak zmiňuje Rambousek, ve své publikaci Nový zákon o DPH platný od vstupu do EU, Šestá směrnice ES zdaňuje převody stavebních pozemků, ale definici stavebního pozemku ponechává na jednotlivých členských státech.

Časový test pro osvobození zůstává v délce pěti let, protože ke změně již došlo k 1. 1. 2013, a to k prodloužení doby ze tří na nynějších 5 let. Zde je důležité připomenout aplikaci přechodných ustanovení novely zákona o DPH, která vstoupila v platnost k 1. 1. 2013 (přechodná ustanovení čl. II zákona č. 502/2012 Sb.). Ta stanoví, že u převodu staveb, bytů a nebytových prostor nabytých před dnem účinnosti novely zákona (tj do 31. 12. 2012) se použije lhůta uvedená v § 56 zákona o DPH ve znění platném do 31. 12. 2012, tj. lhůta 3 let. (Tomanová, 2014)

3.2.17 Nájem vybraných nemovitých věcí

Ustanovení § 56 odst. 1 udává, že nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou:

- krátkodobého nájmu nemovité věci
- nájmu prostor a míst pro parkování vozidel
- nájmu bezpečnostních schránek,
- nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení

Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, popřípadě i nájem vnitřního movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, hladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin. (§ 56a odst. 2 ZDPH)

Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň. (§ 56a odst. 3 ZDPH)

3.3 Pojmy k nemovitým věcem

V této části se zaměřím, na zákony definující základní pojmy spojené s nemovitými věcmi. V některých případech dochází k mírně odlišnému výkladu v rozdílných zákonech. Zde jsem se zaměřila, jak na dané pojmy nahlíží zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

3.3.1 Pozemek

Občanský zákon chápe pozemek jako nemovitou věc. Daný zákon dále definuje co je součástí pozemku. Jedná se o prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen "stavba") s výjimkou staveb dočasných,

včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech. A není-li podzemní stavba nemovitou věcí, je součástí pozemku, i když zasahuje pod jiný pozemek.(§ 506 NOZ)

Rostlinstvo vzešlé na pozemku je také možné pokládat za jeho součást.

Z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty je pozemek také chápan jako nemovitá věc. Platná ZDPH tento pojem dále samostatně nedefinuje. Generální finanční ředitelství upřesnilo výklad pojmu pozemek ve vydané Informaci k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 v bodě1.2. takto: „Zejména ve vazbě na uplatnění principu stejného režimu zdanění stavby a pozemku k ní přiléhajícího je důležité vymezení pojmu "pozemek“. V tomto ohledu se pozemkem rozumí pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem. Bude-li stavba umístěna, byť i jen částečně, na více parcelách, je třeba v zásadě všechny tyto parcely považovat za pozemky, na kterých je zřízena stavba. Zjednodušeně shrnuto je tedy pozemek přiléhající ke stavbě parcela (samostatné parc. číslo), na které se stavba nachází.“

Zákon platný od 1. 1. 2015, se ale úpravou pojmu pozemek zabývá. 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 ZDPH)

Nastává tedy otázka lze po novele zákona o dani z přidané hodnoty považovat za funkční pozemek jen jednu parcelu nebo i více, v případě, že by byly určeny ke stejnému hospodářskému účelu? Podle mého názoru lze za funkční pozemek považovat více parcel. Uvažujeme-li například o rodinném domě, jenž leží na jedné parcele a o vedlejší parcele, jenž má vlastník domu v nájmu např. od obce a na něm vybudovaná stavba mu slouží jako garáž. Jedná se tedy o parcelu, jenž je využívána spolu se stavbou, a proto tento celek tedy tvoří funkční pozemek.

Skutečnost zda je tento výklad správný ukáže až budoucí praxe.

3.3.2 Stavba

Stavba, včetně příslušenství je považována podle občanského zákona za součást pozemku. V ustanovení § 506 odst. 1 NOZ se říká, že součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen "stavba") s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.

Stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti občanského zákona č. 89/2012 ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí. (§ 3055 NOZ)

Pokud člověk zřídí v dobré víře na cizím pozemku stavbu, tak tato stavba připadá vlastníkovi pozemku. Vlastník pozemku nahradí účelně vynaložené náklady,

tomu jenž stavbu vybudoval. V případě, že stavba nebyla vybudována v dobré víře, jsou práva a povinnosti osoby jako nepřikázaný jednatel. Vlastník pozemku může požádat soud, aby rozhodl o tom, že má být daná stavba na náklady toho, kdo ji postavil odstraněna.

V případě, že vlastník pozemku věděl o chystané stavbě a bez zbytečného odkladu ji nezakázal, má právo, ten kdo ji postavil na odkup dané části pozemku za obvyklou cenu. Opačně i vlastník pozemku může po vlastníkovi stavby žádat, aby si danou část pozemku odkoupil.

V souvislosti s výkladem zákona o dani z přidané hodnoty je stavba pro bydlení určena jako stavba rodinného domu a bytového domu, které jsou dále definovány podle předpisů upravujících katastr nemovitostí, a obytný prostor, avšak k věcné změně ve vymezení pojmů nedošlo.

3.3.3 Příslušenství staveb pro bydlení

Nově je v zákoně o dani z přidané hodnoty platném po 1. 1. 2015 vymezeno „příslušenství“ staveb pro bydlení. V novelizovaném ZDPH pojem „příslušenství“ nenajdeme. Zmíněná problematika je ovšem řešená v ZDPH v ustanovení § 48 odst. 2 písm. c). Je zaveden pojem stavba, která

- slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu,
- je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou bytového domu nebo rodinného domu.

Důvodová zpráva č. 291/0 k novele ZDPH uvádí příklady takových staveb. Jedná se například o garáž, oplocení či studnu. Ovšem jak vyplývá z ustanovení § 48 odst. 3 ZDPH a důvodová zpráva to též zmiňuje nelze pokládat za „příslušenství“ inženýrskou síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

3.3.4 Nemovitá věc a příslušenství k nemovité věci

Z právního hlediska je mimořádně významné dělení věcí na movité a nemovité. Také při třídění nemovitých a movitých věcí jsou pojmově vymezené nemovité věci (§ 498), zatímco za movité jsou prohlášeny všechny ostatní věci, tj. ty které nespadají do kategorie nemovitých věci. (Nesnídal, 2012, str. 107)

Za nemovitou věc lze pokládat podle § 498 odst. 1 NOZ pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.

Příslušenství věci je pokládáno za věc vedlejší vlastníka u věci hlavní, pokud je určeno, že se má vedlejší věc trvale používat společně s věcí hlavní v rámci jejího hospodářského určení. Vedlejší věc dočasně odloučena od věci hlavní nepozbývá status příslušenství. Práva, povinnosti a právní jednání, jenž se týkají hlavní věci, by se měla týkat i jejího příslušenství.

Je-li stavba součástí pozemku, jsou vedlejší věci vlastníka u stavby příslušenstvím pozemku, je-li jejich účelem, aby se jich se stavbou nebo pozemkem v rámci jejich hospodářského účelu trvale užívalo. (§ 512 NOZ)

3.3.5 Rodinný dům

Rodinný dům byl v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2014 definován jako stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena, a v níž jsou nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. V aktuálním znění byla tato definice nahrazena odkazem na právní předpisy upravující katastr nemovitostí. Jedná se vyhlášku o katastru nemovitostí č. 357/2013 Sb., kde v části přílohy můžeme ve 4 příloze najít totožnou definici, jaká byla zmíněna výše.

3.3.6 Byt a bytový dům

Byt a obytný prostor

Bytem se podle ustanovení § 2236 odst. 1 NOZ rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou částí domu, tvoří obytný prostor a jsou určeny a užívány k účelu bydlení.

Byt je nově nazýván v ZDPH od 1. 1. 2015 obytným prostorem. K věcné změně oprati minulé definici nedošlo. Obytný prostor je definován v ustanovení § 48 odst. 4, jako soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením odpovídá požadavkům na trvalé bydlení. (§ 48 odst. 4 ZDPH)

Bytový dům

Aktuální znění Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nedefinuje přesně pojem bytový dům. V ustanovení § 48 odst. 2 písm. a) je pouze odkázáno na právní předpisy upravující katastr nemovitostí. Ve znění zákona platném do 31. 12. 2014 byl bytový dům definován v § 48 odst. 2 písm. a) jako stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Naprosto stejná definice je uvedena ve zmíněné vyhlášce o katastru nemovitostí č. 357/2013 Sb. na nějž odkazuje ZDPH.

Jednotka

Občanský zákon definuje v ustanovení § 1159, že jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Za část nemovité věci je považován též pozemek, na němž stavba stojí. Jednotka je věc nemovitá.

Upřesňuje se v § 4b odst. 3 ZDPH Zvláštním ustanovení, že se ustanovení zákona o DPH o jednotce a o nemovité věci použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů (zákon č. 72/1994Sb., o vlastnictví bytů),

spolu s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku. (Kuneš, 2015, str. 29)

3.3.7 Nebytový prostor

Nový občanský zákoník nedefinuje, co je považováno za nebytový prostor, pouze říká, že ustanovení platící pro byt, zde platí také.

Nebytový prostor byl definován v zákoně o vlastnictví bytů č. 72/1994, který ovšem pozbyl platnost k 1. 1. 2014. Byl zde definován v ustanovení §2 písm. c) jako: místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu nebo příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu.

3.3.8 Stavby pro sociální účely

Zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje, že aby se jednalo o stavbu pro sociální účely, tak bytový dům, podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, nesmí obsahovat obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m^2. V případě rodinného domu je určena podlahová plocha na 350 m^2. Stavbou pro sociální bydlení je i obytný prostor pro sociální bydlení. V ustanovení § 48 odst. 6 nalezneme, co se obytným prostorem pro sociální bydlení myslí. Jedná se, jak o obytný prostot nepřesahující výměru 120 m^2, tak i o místnost užívanou spolu s obytným prostorem podle písmene a), která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí.

V určení, jak stanovovat podlahovou plochu staveb došlo k několika změnám. V roce 2014 se do celkového součtu podlahových ploch započítávali podlahové plochy všech místností bytu, včetně těch, které tvořili příslušenství k bytu. Toto jsme mohli najít v § 48a odst. 4 ve znění ZDPH platného do 31. 12. 2014.

V aktuálním znění ZDPH platném od 1. 1. 2015 již není zmíněno, jak vypočítat podlahové plochy. Ovšem v důvodové zprávě k dané novele je odkázáno na nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím, kde je možné najít, jak se vypočítá podlahová plocha obytného prostoru. Byt byl mimo jiné i pro účel daně z přidané hodnoty definován, jako prostorově ohraničená část domu, která je ohraničená vnitřními povrchy obvodových stěn, podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu. Do podlahové plochy se též, jak tomu bylo v minulosti, započítává podlahová plocha zakrytá zabudovanými předměty např. skříně ve zdech nebo vany atd. Lze tedy předpokládat, že dojde k zvětšení podlahových ploch některých bytů, protože dříve nebyli do výpočtu zahrnuty především podlahové plochy pod vnitřními příčkami. Stejný postup bude i u výpočtu ploch prostor, jenž jako součást bytu leží mimo hlavní obytný prostor.

Nově se také zavedlo to, že se podlahová plocha místností užívaných s obytných prostorem a nacházejících se ve stejné stavbě nebude zahrnovat do výpočtu podlahové plochy obytného prostoru do 120 m^2. Jedná se především o komory a sklepy.(Důvodová zpráva č.291/0 Vládní návrh, 2014) Tímto se tedy pro

změnu podlahová plocha obytného prostoru může oproti dřívějšku zmenšit. Otázka je, nakolik je tato změna významná.

Netýká se totiž například sklepních kójí, protože sklepní kóje nelze považovat za místnost. Jejich podlahová plocha se tak do plochy bytu (obytného prostoru) nezahrnovala ani postaru. (Mertl, 2015, str. 5)

U staveb pro sociální bydlení se uplatňuje první snížena sazba DPH. Stejná sazba se ovšem uplatní i u místnosti užívané s tímto obytným prostorem, která se nachází ve stavbě jako tento obytný prostor (sklep, komora, garáž). (Důvodová zpráva č.291/0 Vládní návrh, 2014)

Výše zmíněné nařízení vlády č. 366/2013 se ovšem netýká rodinných domů. Proto nastává otázka, jestli se má podlahová plocha počítat postaru, jako součet ploch místností domu nebo se i zde bude postupovat stejně, jako u obytných prostor podle nového ustanovení.

3.3.9 Právo stavby

Právo stavby není v právním systému České republiky žádná novinka. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník pouze znovuzavedl toto právo, které bylo zrušeno v padesátých letech dvacátého století. Jeho opětovné zavedení bylo reakcí na změny, podle nichž se od 1. 1. 2014 stává stavba součástí pozemku, na němž je postavena. Výše popsaná zásada „superficies solo cedit“ má výjimky pouze v přechodných ustanoveních zákona a právě v právu stavby, které umožňuje nakládat se stavbami odděleně od pozemku. (Generálního finančního ředitelství, 2013)

Ustanovení § 1240 odst. 1 NOZ udává, že pozemek může být zatížen věcným právem jiné osoby (stavebníka) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Nezáleží na tom, zda se jedná o stavbu již zřízenou či dosud nezřízenou.
Nově jsou zákonem upravované stavby nejen na povrchu, ale i pod povrchem mezi něž se nejčastěji řadí tunely a podchody.

Zákon je také ustanoven tak, aby se právo stavby mohlo týkat i staveb již postavených, a tím se mohli vyřešit situace, které vznikají zavedením faktu, že stavba je součástí pozemku. Stavba samotná se stane pro účely NOZ vždy součástí práva stavby. Stavba nebude samostatnou věcí. Buď bude součástí pozemku, nebo součástí práva stavby. (Ledvinková, 2014)

Tedy právo stavby je možné ustanovit pro stavby již vybudované na cizím pozemku, ale také pro teprve chystané stavby na cizím pozemku. Tímto ustanovením v podstatě říkáme, že v případě zřízení práva stavby k již vybudované stavbě, přestane stavba tvořit součást s pozemkem a stane se součástí práva stavby.

Zřízením práva stavby tak v podstatě dojde k převodu stavby z vlastníka pozemku na stavebníka, aniž bude na stavebníka převeden i pozemek. Formálně nepůjde o převod stavby, ale o převod zřízeného práva stavby. Stavebník se nestane přímým vlastníkem stavby, kterou na cizím pozemku postavil. (Ledvinková, 2014, str. 11)

A právě proto, že je stavba pouze součástí práva stavby, nemá případný zánik stavby na trvání tohoto práva vliv. (Hájková, 2012)

Jak vyplývá z tohoto zákona, právo stavby se řadí mezi věcná práva k cizí věci a je považováno za věc nemovitou. Stavba vyhovující právu stavby je jeho součástí, ale také podléhá ustanovením o nemovitých věcech.(§ 1242 NOZ)

Zákon taxativně udává v § 1243 NOZ tři možnosti nabytí práva stavby, a to smlouvou, vydržením a rozhodnutím orgánu veřejné moci, stanoví-li tak zákon.

Samotné právo vzniká až okamžikem zápisu do veřejného seznamu, v tomto případě do katastru nemovitostí. Právo stavby není časově neomezené. Zákon stanovuje základní dobu v případě vzniku smlouvou nejdéle na 99 let a v případě vydržením na 40 let. Trvání práva stavby lze prodloužit se souhlasem osob, pro které jsou na pozemku zapsána zatížení v pořadí za právem stavby.(§ 1245 NOZ)

Právo stavby je možné zřídit bezúplatně nebo za úplatu, a to jednorázovou nebo opakovanou. Opakované platby se v tomto případě nazývají stavební plat. Stavebník má podle zákona stejná práva jako vlastník. Dokonce § 1253 NOZ uvádí, že právo stavby přechází na dědice i na jiného všeobecného právního nástupce.

Aby docházelo postupně k slučování pozemků a staveb v jeden celek ustanovení § 1254 NOZ ukládá, že stavebník má předkupní právo k pozemku a vlastník pozemku má předkupní právo k právu stavby. Ujednají-li si strany něco jiného, zapíše se to do veřejného seznamu.

Po uplynutí doby, na kterou bylo právo stavby sjednáno, dochází k převodu stavby na vlastníka pozemku a ustanovení § 1255 NOZ řeší náhradu za stavbu. Není-li nic jiného ujednáno, dá vlastník stavebního pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, za stavbu náhradu. Náhrada činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, ledaže si strany ujednají jinak.(§ 1255 NOZ) Tento paragraf, sám říká „není-li nic jiného ujednáno“ z toho vyplívá, že se mohou zúčastněné strany dohodnout na jiných podmínkách. Podle typu stavby bude tedy možné v praxi dohodnout, že vlastník pozemku uhradí oprávněnému z práva stavby tržní cenu nemovitosti nebo naopak, že oprávněný z práva stavby nebude mít nárok na náhradu a bude navíc povinen stavbu odstranit a uvést pozemek do původního stavu.(Pakosta, 2013)

Může se zdát, že trochu z jiného úhlu na právo stavby nahlíží zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, ale to pouze kvůli komplikovanějšímu zařazení. V návaznosti na to, že nový občanský zákoník vymezil pojem zboží, došlo i k úpravě ZDPH, který přiřadil právo stavby do výčtu pojmu „zboží“ v §4 ods.2 ZDPH. Toto zařazené je nezbytné kvůli tomu, aby zmíněné právo stavby bylo předmětem daně z přidané hodnoty. Současně nesmíme opomenout, že se věci dělí na nehmotné a hmotné. Do kategorie hmotných věcí byli přiřazeny nemovité věci. Proto se o právu stavby v ZDPH hovoří jak o zboží, tak jako o nemovité věci.

Musíme rozlišovat dva základní druhy práva stavby, a to kvůli určování režimu zdanění u daně z přidané hodnoty:

- nehmotné právo stavby – věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu
- zhmotnělé právo stavby – součástí je stavba

3.3.10 Nájem a podnájem, pacht a podpacht

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje ve vymezení základních pojmů v ustanovení §4 odst. 4 písm. g) nájmem také podnájem, pacht a podpacht, Z toho vyplývá, že pro ZDPH je nakládáno s nájmem, pronájmem, pachtem a propachtem absolutně rovnocenně.

Nájem

Jedná se o situaci, kdy pronajímatel na základě nájemní smlouvy přenechá k dočasnému užívání nájemci danou věc a nájemce je zavázán za to platit nájemné.

Občanský zákon v § 2202 stanovuje co je předmětem nájmu.

- Pronajmout lze věc nemovitou i nezuživatelnou věc movitou. Pronajmout lze i část nemovité věci; co se dále stanoví o věci, použije se i pro nájem její části.
- Pronajmout lze i věc, která v budoucnu teprve vznikne, je-li ji možné dostatečně přesně určit při uzavření nájemní smlouvy.

Do veřejného seznamu se zapíše nájemní právo, pokud je v něm pronajatá již zapsaná a to na návrh pronajímatele nebo s jeho souhlasem. Když v nájemní smlouvě není sjednána doba, případně datum skončení nájmu jedná se o nájemní smlouvu na dobu neurčitou.

Zákon ukládá, že pronajímatel je povinen pronajatou věc předat v takovém stavu, aby ji nájemce mohl užívat k sjednanému (a není-li sjednán, pak k obvyklému) účelu, udržovat ji v tomto stavu, provádět veškerou jinou než běžnou údržbu, provádět veškeré opravy věci. (Pražák, 2012 str. 161)

Pronajímatel zajistí po dobu nájmu nezbytné služby. Má se za to, že nezbytnými službami jsou dodávky vody, odvoz a odvádění odpadních vod včetně čištění jímek, dodávky tepla, odvoz komunálního odpadu, osvětlení a úklid společných částí domu, zajištění příjmu rozhlasového a televizního vysílání, provoz a čištění komínů, případně provoz výtahu. (§ 2247 odst. 2 NOZ)

Nájemce se má podle zákona chovat jako řádný hospodář, platit nájemné a užívat najatou věc k ujednanému účelu. Nájemce je také povinen ihned oznámit pronajímateli poškození, které je nutné bez prodlení odstranit.

Podnájem

Podnájem je možné dohodnout tam, kde pronajímatel vysloví, v případě písemné nájemní smlouvy sepíše, souhlas s podnájmem. Nájemce nepotřebuje souhlas k podnájmu, pokud sám v daném bytě trvale bydlí. Veškerá odpovědnost za užívání věci třetí osobou náleží nájemci. Zákon určuje, že podnájem končí nejpozději okamžikem skončení nájemní smlouvy.

Pacht

Pacht se uzavírá mezi propachtovatelem a pachtýřem pachtovní smlouvou. Propachtovatel je v tomto případě vlastníkem dané věci a zavazuje se pachtýři přenechat věc k dočasnému užívání a požívání. Na druhé straně pachtýř je zavázán propachtovateli platit pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci. V případě, že propachtovaná věc je zapsána do veřejného seznamu, pak se tam zapíše i

pachtovní právo, a to buď na návrh propachtovatele, nebo s jeho souhlasem pachtýř. Pachtovní smlouva může být vypovězena bez výpovědní lhůty v případě, že pachtýř propachtuje věc, na niž má sjednanou pachtovní smlouvu se svým propachtovatelem. Výpovědní doba je šestiměsíční, a tak aby končila shodně s pachtovním rokem, v případě uzavření pachtovní smlouvy na dobu neurčitou. Je-li smlouva uzavřena písemně, tak i výpověď musí být písemná. Pachtýři je ze zákona uloženo starat se o propachtovanou věc jako řádný hospodář. Pachtovní rok je shodný s kalendářním rokem. Občanský zákon v ustanovení § 2341 udává, není-li v ustanoveních tohoto oddílu stanoveno něco jiného, použijí se pro pacht přiměřeně ustanovení o nájmu.

O zemědělský pacht se jedná, pokud je propachtován zemědělský nebo lesní pozemek (§ 2345 NOZ) V tomto případě je určeno, že pachtovní rok trvá od 1. října do 30. září roku následujícího.

Pacht závodu je sjednán Je-li propachtován závod, pachtýř jej užívá i požívá způsobem a v rozsahu, v jakém je toho třeba k řádnému provozování závodu. (§ 2349 NOZ)

Zvláštní ustanovení o nájmu prostoru sloužícího podnikání

Tato část občanského zákona se týká nájmu prostoru nebo místnosti, je-li účelem nájmu provozování podnikatelské činnosti v tomto prostoru nebo v této místnosti a slouží-li pak prostor nebo místnost alespoň převážně podnikání, bez ohledu na to, zda je účel nájmu v nájemní smlouvě vyjádřen (dále jen "prostor sloužící podnikání"). (§ 2302 NOZ)

Nájemce nemá právo podle § 2304 NOZ provozovat jinou činnost nebo změnit způsob či podmínky jejího výkonu, než jak to vyplývá z účelu nájmu nebo z jiného ujednání stran, anebo z toho, co bylo možné důvodně očekávat při uzavření smlouvy, pokud by tato změna působila zhoršení poměrů v nemovité věci nebo by nad přiměřenou míru poškozovala pronajímatele nebo ostatní uživatele nemovité věci.

Nájemce má právo opatřit prostor sloužící k podnikání, se souhlasem pronajímatele v přiměřeném rozsahu štíty či návěstími. V okamžiku skončení nájmu je povinen dané označení odstranit.

Výpovědní doba je tříměsíční. V případě, že se jedná o nájem na dobu neurčitou, tak se výpovědní lhůta prodlužuje na šest měsíců.

Závěrem

Znalost přesných definicí jednotlivých pojmů, jak v občanském zákoníku, tak definicí vymezených v zákoně o dani z přidané hodnoty je nezbytným předpokladem pro správné posouzení uplatnění daně z přidané hodnoty při realizaci jednotlivých dodání nemovitých věcí a nájmu vybraných nemovitých věcí.

4 Praktická část

V této praktické části bakalářské práce se budu věnovat praktické aplikaci zákonných ustanovení vztahujících se k dané problematice. Na úvod charakterizuji firmu, jejíž data jsou využita v praktické části. V další části práce budou rozebrány konkrétní situace, se kterými tato firma přichází do styku v běžných obchodních vztazích. Současně zde zmíním i alternativy situací, které by s vysokou pravděpodobností mohly nastat. Jednak budu vycházet ze skutečných získaných dat společnosti, ale v některých případech i z uměle nasimulované situace. Provedu srovnání konkrétních případů uplatnění DPH dle předpisů platných před a po zavedení nového občanského zákoníku.

Jedním z mých prioritních cílů je zhodnotit, jak zásadní vliv mělo zavedení nového občanského zákoníku na praktické uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost mi poskytla přístup k veškerým údajům, ale nepřála si, aby její jméno bylo zmiňováno, proto budeme společnost nazývat Poliklinika s.r.o..

Jedná se o společnost, jenž byla založena v roce 1995 jako společnost s ručením omezeným a je zapsána u krajského soudu v Brně. Sídlo má společnost na území České republiky. Momentálně má společnost 4 společníky a jejím zastupováním jsou pověřeni dva jednatelé společně. To znamená, že v případě podepisování jakéhokoliv dokumentu je nutné, aby daný dokument podepsali oba dva jednatelé společnosti.

Předmětem podnikání společnosti Poliklinika s.r.o. je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a poskytování zdravotnických služeb, zejm. v oblasti zdravotní ambulantní péče poradenské, ošetřovatelské, diagnostické, preventivní, rehabilitační a léčebné.

Ve vlastnictví společnosti se nachází multifunkční budova, která je využívána k pronájmu. Jedná se o budovu s výměrou půdorysu 1 357 m^2, která má přízemí a pět dalších nadzemních pater. Objekt slouží k nájmu nebytových prostor, jak pro subjekty poskytující lékařskou péči, tak pro subjekty zabývající se obchodní činností i poskytováním služeb v různých oborech. Prostory jsou pronajímány, jak plátcům daně z přidané hodnoty, tak i neplátcům. Budova se nahází na vlastním pozemku o rozloze 5 000 m^2, část slouží ke komerčnímu parkování a část je komunikace a veřejná zeleň.

Společnost je plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 1. 1998 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Poliklinika s.r.o. není nespolehlivým plátcem.

4.2 Obrat

V teoretické části jsme si stanovili co je to obrat a jak se v posledních letech měnilo zákonné ustanovení vztahující se k obratu. Proto si nyní můžeme ukázat příklad, jak se obrat stanovuje.

Důležité v souvislosti s obratem je najít si v ustanovení § 6 ZDPH jaká hraniční hodnota je stanovena pro povinnou registraci. V námi uvažovaném období roku 2012 až 2015 bylo vždy stanoveno, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč. Plátcem daně se nemůže stát osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Naše analyzovaná společnost Poliklinika s.r.o. je registrovaným plátcem DPH již od roku 1998, ale předpokládejme, že by jím nebyla.

Tab. 2 Obrat pro účel DPH společnosti Poliklinika s.r.o.

Předmět	Úplaty 2012	Úplaty 2013	Úplaty 2014	Úplaty 3/2014 - 2/2015
Tržby z prodeje služeb-nájemné	3 279 867 Kč	0 Kč	0 Kč	576 306 Kč
Tržby z prodeje služeb-služby	1 091 596 Kč	1 064 179 Kč	1 077 318 Kč	1 066 903 Kč
Tržby z prodeje služeb-přefakturace služeb	1 499 565 Kč	1 441 479 Kč	892 432 Kč	962 309 Kč
Obrat	5 871 028 Kč	2 505 658 Kč	1 969 750 Kč	2 605 518 Kč

Kdybychom v lednu roku 2013 zjišťovali, jestli nám nevznikla povinnost k registraci k DPH za posledních 12 měsíců, zjistili bychom, že nám vznikla, protože vypočtený obrat by byl větší než hraniční 1 milion Kč.

Pokud bychom udělali stejný výpočet v lednu roku 2014 jako v předcházejícím roce, zjistili bychom jiné skutečnosti. Musíme si totiž dát pozor na jednu skutečnost. Od 1. 1. 2014 začal platit novelizovaný zákon o dani z přidané hodnoty a podle něj, bychom do obratu měli započítat plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jenž náleží v § 54 až 56 ZDPH. Ve znění zákona platného k 1. 1. 2014 zákonodárce vyčlenil nájem vybraných nemovitých věcí do § 56a. Zákonodárce ovšem pravděpodobně opomněl do změn zákona zahrnout i změnu znění ustanovení § 4a řešící obrat pro povinnou registraci. Z důvodu opomenutí se plnění vyčleněná do § 56a ZDPH platného k 1. 1. 2014 nezapočítávají do obratu pro povinnou registraci k DPH. V našem hypotetickém příkladu, ve kterém posuzujeme obrat pro povinnou registraci, vycházíme-li z údajů uvedených v tabulce č. 2, i přes skutečnost, že by plnění z nájemného dle § 56a nebylo započteno do obratu, společ-

nost překročí z jiných zdanitelných plnění limit obratu pro povinnou registraci k DPH.

Praktické uplatňování uvedených ustanovení přimělo zákonodárce novelizovat ustanovení § 4a ZDPH platného od 1. 1. 2015 tak, že se nově do obratu započtou i plnění dle ustanovení § 56a ZDPH, tj. nájem vybraných nemovitých věcí.

Dle přechodných ustanovení 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony bodu 2 vyplívá, že pro stanovení obratu v období po 1. 1. 2015 se v případě kalendářních měsíců roku 2014 postupuje podle obratu uvedeného v § 4a ve znění platném do 31. 12. 2014. Z uvedeného tedy vyplývá, že se do obratu nebudou zahrnovat úplaty za nájem vybraných nemovitých věcí.

Budeme-li například posuzovat obrat pro povinnou registraci po uplynutí měsíce února 2015, budeme vycházet z údajů období březen až prosinec 2014, kdy nájem vybraných nemovitých věcí nebude započten do obratu a z údajů období leden a únor 2015, kdy již nájem vybraných nemovitých věcí bude řádně do obratu započten.

4.3 Nájem

Společnost Poliklinika s.r.o. má v majetku zařazenou multifunkční budovu. Společnost poskytuje nájem nebytových prostor různým smluvním partnerům, z nichž část je registrovanými plátci DPH a část je neplátců DPH.

Z pohledu daně z přidané hodnoty se dá nájem charakterizovat v souladu s ustanovení § 14 odst. 1 písm. b), jako přenechání zboží k užití jinému. Nebytové prostory jsou vlastníkem-pronajímatelem přenechávány k užití nájemcům za úplatu neboli nájem.

Pronajímatel musí řešit, jaký daňový režim má na nájemné uplatňovat. Touto otázkou se zabývá, jak víme z teoretické části ustanovení § 56a ZDPH, též se zabývá tento paragraf vymezením výjimek z osvobození nájmu.

Pro správné posouzení uplatnění daňového režimu musíme vědět, zda nájemce je či není plátcem DPH. V případě, že je nájem poskytován neplátci daně např. občanovi nebo lékaři, který poskytuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 58 ZDPH bude nájem nebytových prostor v souladu s ustanovením § 56a osvobozen od daně z přidané hodnoty. V případě, že firma Poliklinika s.r.o. jako plátce daně poskytuje nájem jinému plátci, který dané prostory využívá pro svou ekonomickou činnost, se může pronajímatel rozhodnout neuplatnit osvobození, ale uplatnit daň.

Rozhodování, zda uplatnit daň nebo uplatnit osvobození, není zcela jednoduché a jednoznačné. Subjekt může rozhodovat o režimu zdanění u každého jednotlivého plnění samostatně, pokud není ze zákona dané. Tedy když se rozhodně nájem jednoho prostoru plátci daně zdanit, neznamená to automaticky, že všechny ostatní nájmy plátcům musí též zdaňovat. Obecně lze říci, že snahou pronajímatele by mělo být na co největší množství nájemních vztahů oproti jiným plátcům daně uplatnit daň. Tento postup nemusí být z obchodního hlediska vždy ideálním řeše-

ním. Negativně může být vnímán u plátců daně, vůči kterým by byla uplatněna daň, kteří vzhledem ke svým činnostem uplatňují pouze krácený nárok na odpočet daně na vstupu anebo nemají nárok na odpočet daně na vstupu vůbec.

Poměr nájmů, kde je uplatněna daň a nájmů od daně osvobozených přímo určuje možnost uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění.

V praxi se často objevují případy nesprávného uplatňování daňových režimů u pronájmu nemovitých věcí. Řada plátců si plně neuvědomuje praktické dopady rozhodnutí o zdaňování pronájmu jiným plátcům a jejich následný vliv na způsob a výši uplatňovaných odpočtů daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění.

4.3.1 Krácený odpočet daně

Firma Poliklinika s.r.o. se věnuje, jak již bylo zmíněno, nájmu nemovitých věcí. Mezi své klienty řadí, jak plátce DPH, tak i neplátce DPH. Zmiňovaná společnost se rozhodla, že svým klientům-plátcům daně bude nájem fakturovat s daní z přidané hodnoty. V případě neplátců daně je společnost povinna uplatnit v souladu se zákonem o DPH u pronájmu osvobození od daně.

Dalšími uskutečněnými plněními, které společnost poskytuje, jsou dodávky energií a služeb souvisejících s pronájmem nemovitých věcí, kdy společnost je povinna uplatňovat daň z přidané hodnoty v příslušných sazbách daně. Součástí areálu společnosti jsou i prostory sloužící k parkování vozidel. V případě vyhrazených parkovacích stání společnost na úplaty za tato plnění uplatňuje daň na výstupu v základní sazbě DPH.

Vzhledem k poskytování pronájmů osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně v souladu se stanoveními § 51 a § 56a ZDPH je společnost povinna postupovat při uplatňování odpočtu daně dle ustanovení § 76 ZDPH tj. uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu v krácené výši.

Jak víme z teoretické části, postup výpočtu kráceného odpočtu daně je následující: „koeficient * daň na vstupu u přijatého plnění s nárokem na odpočet daně“.

Koeficient se v prvním roce stanový kvalifikovaným odhadem a na konci kalendářního roku dojde k vypořádání podle tzv. vypořádacího koeficientu, který se vypočte z realizovaných plnění uskutečněných v daném roce.

Poliklinika s.r.o. používá krácený odpočet již několik let, proto má daný koeficient stanovený. V roce 2012 byl koeficient stanovený 64 %. Po provedení vypořádání za rok 2012 nedošlo ke změně neboť i vypořádací koeficient za rok 2012 byl vypočten ve výši 64 %. Z uvedeného vyplývá, že pro uplatňování odpočtu daně v krácené výši bude v průběhu roku 2013 používán koeficient 64 %.

Během roku 2013 se u plnění bude určovat, u kterých má společnost nárok na odpočet v plné výši a u kterých náleží odpočet daně v krácené výši. Příkladem plného nároku na odpočet daně na vstupu mohou být nákupy služeb, které jsou plně přefakturovány jednotlivým nájemcům, dodávky energií, likvidace odpadu atd.. Příkladem přijatých plnění, kde je povinnost krátit nárok na odpočet jsou opravy a technická zhodnocení nemovitostí, režijní výdaje společnosti, nákupy služeb typu vedení účetnictví, daňové poradenství, právní poradenství atd..

Společnost je čtvrtletním plátcem daně a nárok na odpočet uplatňuje vždy v čtvrtletním přiznáním k dani, které se podává do pětadvacátého dne následujícího měsíce po skončení čtvrtletí.

Na obrázku č. 5 můžeme vidět, jak vypadá část přiznání k dani z přidané hodnoty. Tato část řeší nárok na odpočet společnosti Poliklinika s.r.o. v prvním čtvrtletí roku 2013. Na řádcích 40 až 44 vidíme, jak společnost určila, jaká část přijatých plnění má nárok na odpočet v plné výši a jaké suma náleží určení odpočtu v krácené výši. Řádek 46 je součtový a vychází se z něj při výpočtu odpočtu. Suma na řádku 46 ve sloupci „V plné výši" je už sumou skutečného nároku, suma na řádku 46 ve sloupci „Krácený odpočet" musí být přepočtena. Krácený odpočet dostaneme vynásobením sumy z řádku 46 ve sloupci „Krácený odpočet" a koeficientu z řádku 52.

Odpočet v krácené výši je 0,64 * 29 293 = 18 748 Kč. Na řádku 52 se zapíše suma kráceného odpočtu.

Celkový odpočet je roven částce 108 607 + 18 748 = 127 355 Kč. Tato suma celkového odpočtu se zapíše na řádek 63.

IV. Nárok na odpočet daně			**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	584 079	107 344	15 092
	snížená	41	8 659	1 263	6
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	67 596		14 195
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		108 607	29 293
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			

V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	522 712			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	**S nárokem na odpočet**		**Bez nároku na odpočet**	
Část odpočtu daně v krácené výši	52	**Koeficient (%)**	64,00	**Odpočet**	18 748
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	**Vypořádací koeficient (%)**		**Změna odpočtu**	

Obr. 5 Daňové přiznání - nárok na odpočet I. čtvrtletí/2013

Vypořádání odpočtu daně v krácené výši za kalendářní rok

Vypořádací koeficient se uvádí do posledního přiznání za zdaňovací období kalendářního roku, v případě společnosti Poliklinika s.r.o. do přiznání za čtvrté čtvrtletí.

Tab. 3 Data pro výpočet vypořádacího koeficientu Poliklinika s.r.o. 2013 v Kč

2013		I. Čtvrtletí	II. Čtvrtletí	III. Čtvrtletí	IV. Čtvrtletí	Celkem
Zdanitelná plnění -dodání zboží poskytnutí služby - tuzemsko	základní ř. 1	1052183	795287	780558	798899	3426927
	snížená ř. 2	26856	38660	26023	34559	126098
Nárok na odpočet - odpočet daně celkem	Krácený odpočet ř. 46	29293	55670	64322	121436	270721
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	ř. 50	522712	528258	529067	550800	2130837
Odpočet daně v krácené výši	ř. 52	18748	35629	41166	77719	173262

Vypočet vypořádacího koeficientu za kalendářní rok dle ustanovení § 76 odst. 7 ZDPH je obdobný, jako výpočet koeficientu dle ustanovení § 76 odst. 3 ZDPH. Jde o podíl uskutečněných zdanitelných plnění z řádků 1 a 2 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a součtu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně z řádku 50 a uskutečněných zdanitelných plnění z řádku 1 a 2 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Výpočet koeficient je následný pro rok 2013, koeficient = (3426927+126098) / (3426927+126098+2130837) =0,62510754131

Zákon určuje, že vypočtený koeficient se zaokrouhluje na celé procento nahoru. Tedy vypořádací koeficient roku 2013 je 63 %.

Nyní musíme zjistit, na jaký odpočet měla společnost Poliklinika s.r.o. nárok a jaký si opravdu uplatnila. Částku uplatněného odpočtu je možné zjistit sečtením příslušných hodnot na řádku 52 přiznání za každé čtvrtletí daného roku. Za rok 2013 by se jednalo o částku 173.262 Kč. Ovšem když sečteme částky odpočet daně celkem z řádku 46 přiznání za daný rok a vynásobíme to vypočteným vypořádacím koeficientem, zjistíme že 270.721*63% je 170.554 Kč. Z toho vyplývá, že kdybychom si uplatnily celý odpočet daně podle koeficientu, který jsme používali daný rok, uplatnili bychom si větší odpočet daně, než na jaký máme nárok. Proto v posledním přiznání za zdaňovací období kalendářního roku vyplníme řádek 53, kde uvedeme vypočtený vypořádací koeficient a provedeme vypořádání odpočtu daně. Pokud byly odpočty daně v průběhu roku vyšší než celkový nárok vyplývající po provedení ročního vyúčtování, vzniká plátci povinnost vzniklý rozdíl odpočtu

vrátit tj. uvést na řádek 53 daňového přiznání s mínusovým znaménkem, v našem případě částka méně 2 708 Kč. V opačném případě bude hodnota řádku 53 kladná.

Novela občanského zákoníku a navazující úpravy ZDPH v ustanoveních řešících nárok na odpočet daně na vstupu a způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši nepřinesla faktickou věcnou změnu. Úpravy dotčených ustanovení měli pouze charakter úpravy terminologie.

4.3.2 Výjimky z osvobození nájmu

Jak už jsem zmínila výše u nájmu, existují výjimky z osvobození, které zákon taxativně určuje. V roce 2013 byly výjimky osvobození, tehdy ještě v § 56 ZDPH stanoveny na krátkodobí nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkovní vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. V tomto všeobecném seznamu výjimek nenastali věcné změny ani v roce 2014 a 2015, ale došlo k zpřesnění pojmu krátkodobý nájem a zavedení pojmu nemovité věci, v němž jsou mimo jiné zahrnuty dříve zmíněné stavby bytů a nebytových prostor.

V případě těchto výjimek se tedy jedná o pronájem, kdy vzniká povinnost uplatnit daň. Společnost Poliklinika s.r.o. v případě pronajmu vyhrazených parkovacích stání je povinna uplatnit daň na výstupu, a to bez ohledu na to, zda nájemce je či není plátcem daně z přidané hodnoty.

Ovšem existuje i situace, kdy by mohl být nájem prostor a míst k parkování v jiném režimu zdanění. Touto výjimkou může být nájem parkovacích míst či trvale instalovaného zařízení, který představuje vedlejší plnění k plnění hlavnímu (viz komentář k § 36), jak umožňuje ESD například v případu Henriksen (viz část Judikatura evropských soudů). C-173/88 Morten Henriksen (autorský překlad):(15) Pronájem prostorů a ploch pro parkování vozidel tedy nemůže být vyloučen z osvobození, pokud pronájem tohoto úzce souvisí s pronájmem nemovitostí sloužících k jinému účelu, jako např. obytné nebo komerční nemovitosti, které jsou samy osvobozeny, takže oba pronájmy tvoří jedinou ekonomickou transakci. (Holubová, Drábová, Tomíček, 2011, str. 364 a 369)

Uveďme si příklad, kdy by docházelo k nájmu parkovacího stání v budově obytného domu pro nájemce bytu, který se též nachází v daném bytovém domě. Podle mého názoru tedy jasně vyplývá, že nájem bytu neboli jednotky je hlavní plnění a s tím související nájem parkovacího místa lze považovat za vedlejší plnění. Proto tedy, bude mít nájem parkovacího místa stejný režim zdanění jako nájem bytu.

V našem konkrétním případě u společnosti Poliklinika s.r.o. lze zvažovat, zda existuje jednoznačně přímá souvislost mezi pronájmy nebytových prostor a pronájmy vyhrazených parkovacích stání. Ne všechna parkovací stání jsou pronajímána současně nájemcům nebytových prostor. Společnost Poliklinika s.r.o. se rozhodla veškerá plnění pronájmu vyhrazených parkovacích stání zatížit daní na výstupu v základní sazbě daně z přidané hodnoty.

4.3.3 Přefakturace energií a služeb souvisejících s nájmem

Pronajímatel, jako plátce daně má dvě možnosti, jak postupovat v případě nákladů na energie a služby související s nájmem, jejichž úhradu požaduje od nájemců.

Pronajímatel na své jméno nakoupí zboží např. teplo, vodu, plyn a elektřinu a služby např. úklid společných prostor, odvoz odpadů a následně je „přeúčtovává“ na jednotlivé nájemce, jedná se o dodání zboží nebo poskytnutí služby podle ZDPH.

ZDPH dává plátci daně možnost volby, zda bude postupovat způsobem „přeúčtování“ plnění nakoupených od jiných osob v souladu s ustanovení § 36 odst. 11 ZDPH tj. mimo základ daně nebo uplatní při „přeúčtování“ těchto plnění běžný způsob uplatnění daně na vstupu a zdanění uskutečněných zdanitelných plnění v příslušné sazbě zákona.

Z odstavce 11 § 36 ZDPH vyplývá, že plátce nemůže zahrnout do základu daně částku, kterou obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby. Prakticky to tedy znamená, že tuto částku účtuje bez DPH. Nutnou podmínkou pro tento postup je, že přijatá částka nepřevyšuje částku uhrazenou za jinou osobu a že si plátce u plnění uhrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně. Podle výkladu Ministerstva financí je nezbytné, aby plátce tuto částku účtoval či evidoval jako průběžnou položku. (Benda, 2014, str. 71)

Nutno zmínit, že při využití tohoto způsobu, se pak nejedná o zdanitelné plnění, jenž by mohlo být započítáváno do obratu podle § 4a ZDPH. Druhou zmíněnou možností je přefakturace. Lze ji považovat za klasické zdanitelné plnění s příslušnou sazbou daně, podle předmětu fakturace. Subjekt si obvyklým způsobem nárokuje odpočet daně na vstupu za splnění všech nezbytných podmínek, které ukládá zákon.

Poliklinika s.r.o. se z obchodních důvodů rozhodla nepostupovat podle § 36 odst. 11 ZDPH. Důvodem tohoto postupu by bylo znevýhodnění nájemců plátců DPH, kteří by v případě postupu podle § 36 odst. 11 ZDPH neměli nárok na odpočet daně na vstupu z „přeúčtovávaných“ plněních. Společnost Poliklinika s.r.o. uplatňuje na veškerá přefakturovaná plnění daň na výstupu, plátcům vystavuje řádné daňové doklady a umožňuje tak nájemcům plátcům DPH uplatňovat nárok na odpočet daně.

I v souvislosti s poskytovanými službami spojenými s nájmem např. ostraha objektu zde vyvstalo několik případů, kdy pevně zavedená praxe, že tyto služby se řídí svým vlastním daňovým režimem, byla narušena. Jedná se o to, že bylo argumentováno pro stejný režim pro související služby. Evropský soudní dvůr se touto otázkou nejednou zabýval, a pokud je mi známo, nedospěl k žádnému jednoznačnému závěru. Jako příklad můžeme uvést rozsudek C – 392/11 ve věci společnosti Field Fisher Waterhouse LLP, kdy soud uznal, že existují indicie svědčící ve prospěch existence jediného plnění, ale nedospěl ke konečnému verdiktu, protože objevil i skutečnosti hovořící proti jednomu plnění, a proto předal případ zpět předkládajícímu soudu. (SDEU C – 392/11)

Z vyhodnocení praktických postupů a dostupné literatury jsem dospěla k závěru, že poskytnutí služeb spojených s nájmem bude v absolutní většině případů považováno za samostatné zdanitelné plnění.

4.4 Prodej pozemku

Společnost Poliklinika s.r.o. prodala v dubnu roku 2014 pozemek, jenž měla ve vlastnictví. Prodej, neboli také dodání nemovitých věcí je za určitých podmínek považováno za osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Podmínky osvobození byli podrobně probrány v teoretické části této bakalářské práce.

Nyní si podrobně proberme situace, které mohly nastat při prodeji pozemku firmy Poliklinika s.r.o.. U jednotlivých situací si také ukážeme, jak by se řešení lišilo v případě, že by k prodeji nedošlo v roce 2014, ale například v roce 2013 nebo 2015.

4.4.1 Dodání „holého“ pozemku

V první řadě si musíme určit, co považujeme za „holý“ pozemek. Jedná se o pozemek, který splňuje několik podmínek, které můžeme najít v zákoně o DPH v ustanovení § 56 odst. 2 a jsou zde popsány, jako podmínky osvobození dodání pozemku.

V roce 2013 můžeme pokládat za pozemek určený k osvobození, ten jenž není stavebním pozemkem. Stavebním pozemek se rozumí takový, jenž je nezastavěný, a na kterém může být postavena stavba pevně spojená se zemí za základě udělení stavební povolení nebo udělení souhlasu s ohlášenou stavbou. Nezastavěným pozemkem sedle ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH tedy rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.

Za „holý“ pozemek v roce 2014 považujeme ten, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem ani inženýrská síť a současně nesmí být na pozemek uděleno stavební povolení či udělen souhlas s provedením ohlášení stavby.

V roce 2015 nedošlo v této definici z roku 2014 k žádné změně.

Můžeme tedy říci, že dodání „holého pozemku“ v roce 2013, 2014 a 2015 je považováno za osvobozeno od DPH podle § 56 odst. 2 ZDPH ve znění platném pro daný rok.

4.4.2 Dodání pozemku se stavbou pevně spojenou se zemí

Po novele občanského zákoníku platného od 1. 1. 2014, došlo k tomu, že pozemek má stejný režim zdanění, jako stavba na něm stojící. Před rokem 2014 byl pozemek, na němž stála stavba pevně spojená se zemí osvobozen. Výskyt movité stavby na pozemku ovšem osvobození pozemku od daně bez nároku na odpočet daně nebrání.

Případy, kdy může dojít k osvobození pozemku, na němž stojí stavba pevně spojená se zemí, si ukážeme níže např. u dodání oploceného pozemku. U dodání pozemku, na němž je postavena stavba sloužící k bydlení si naopak ukážeme, jaké skutečnosti jsou podstatné pro určení sazby daně u zdanitelných plnění.

4.4.3 Dodání oploceného pozemku

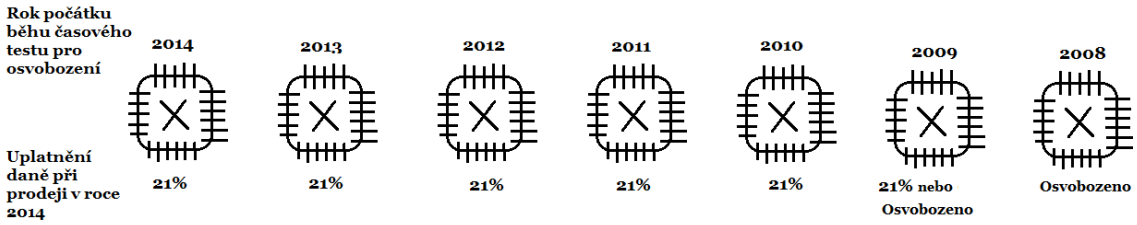
U dodání „holého“ pozemku jsme si připomněli podmínky osvobození, jenž jsou určeny pro příslušné roky. A nyní zde máme situaci, kdy dojde k prodeji plotem ohraničenému pozemku. Může se jednat například o zahradu, okolo níž je vybudován plot pevně spojený se zemí.

V roce 2013 by se podle platného znění ZDPH do 1. 1. 2014 jednalo o osvobozené plnění, jako u všech pozemků, na nichž stojí stavba pevně spojená se zemí.

V roce 2014 se jedná podle § 56 odst. 2 jednoznačně o zdanitelné plnění v případě, že je plot pevně spojený se zemí.

V tomto bodě došlo v zákoně k podstatné změně. Dříve dodání zastavěného pozemku bylo zcela osvobozeno od daně, ale od roku 2014 tomu tak výlučně není.

Od roku 2014 je zde pouze jedna situace, kdy může dojít k osvobození zastavěného pozemku, a to osvobození podle § 56 odst. 3. Jak víme z teoretické části, tento paragraf pojednává o časovém testu pro osvobození pozemku, na němž stojí stavba pevně spojená se zemí. Momentálně platný časový test a též platný v roce 2014 je pětiletý. Ovšem nesmíme zapomenout, že pro stavby nabyté před rokem 2013 stále platí tříletý časový test. V případě, že by firma Poliklinika s.r.o. v roce 2014 prodávala pozemek s oplocením nabytý během roku 2012 nebo dříve, týkala by se časového testu pro osvobození lhůta tříletá. Pokud by firma získala pozemek s oplocením až po začátku roku 2013, tak by pro osvobození tohoto pozemku musela od prvního dne užívání stavby či od vydání prvního kolaudačního souhlasu uběhnou lhůta pěti let. Časový test se vždy bere od té události, která nastane dříve.



Obr. 6 Dodání oploceného pozemku 2014

Na obrázku č. 6 můžeme vidět různé varianty dodání pozemku v roce 2014 nabytého po roce 2012. Situace se mění podle toho, v jakém roce bylo oplocení pevně spojené se zemí vybudováno a zároveň na něj udělený kolaudační souhlas nebo bylo započata první užívání stavby. Právě od skutečnosti, která nastala dříve, totiž začal běžet časový test pro osvobození.

V roce 2014 by bylo dodání oploceného pozemku osvobozeno, pokud by plot byl vybudován před či během roku 2008. V případě roku 2009, bychom museli řešit přesné datum, od kterého začal běžet časový test pro osvobození, jedná se totiž o hraniční rok pro osvobození.

Pokud by nastala skutečnost, že společnost Poliklinika s.r.o. byla vlastníkem daného pozemku již před rokem 2013, z výše uvedených důvodů by časový test

vypršel, pokud byl plot zkolaudován nebo užíván před rokem 2010 nebo nejvýše v průběhu roku 2011, ale zde bychom opět museli zkoumat přesné datum.

I přesto, že by dodání pozemku již náleželo do osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, může se firma Poliklinika s.r.o. jako plátce rozhodnout uplatnit daň v souladu s ustanovením § 56 odst. 4 ZDPH.

4.4.4 Dodání pozemku se stavebním povolením či souhlasem s ohlášenou stavbou

Udělené stavební povolení či souhlas s ohlášenou stavbou na nezastavěném pozemku je v roce 2013 jediná podmínka, která vede k zdanění pozemku. ZDPH přesně vymezuje v ustanovení § 56 odst. 2 stavební pozemek.

I ve znění ZDPH platném po účinnosti nového občanského zákoníku od 1. 1. 2014 je definováno, že dodání pozemku, na něž je vydané stavební povolení nebo souhlas s ohlášenou stavbou není osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 2 písm. b) ZDPH, ale zdanitelné plnění, na které bude uplatněna daň na výstupu v zákonné sazbě. Znění zákona o DPH pro rok 2014 a rok 2015 již nedefinuje stavební pozemek, ale definuje konkrétní podmínky pro možnost osvobození od daně z přidané hodnoty.

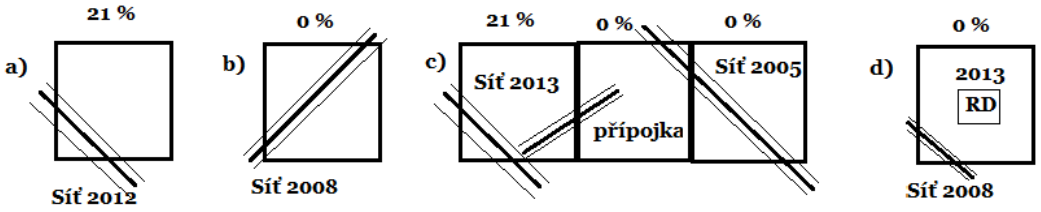
V roce 2015 nedošlo ke změně zdaňování pozemku se stavebním povolením a s ohlášenou stavbou oproti roku 2014.

4.4.5 Dodání pozemku s inženýrskou sítí

Dalším hypotetickým příkladem je prodej pozemku s vybudovanou inženýrskou sítí.

Zákon o dani z přidané hodnoty platný v roce 2013 neřeší specificky otázku inženýrských sítí. Proto musíme vycházet z všeobecných informací obsažených v ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH. Převod pozemku s inženýrskou sítí je považován za převod pozemku se stavbou, a tedy za osvobozené plnění.

Na následujícím obrázku č. 7 můžeme vidět některé situace, které by mohly nastat z pohledu roku 2014.



Obr. 7 Dodání pozemku s inženýrskou sítí 2014

Popisuji čtyři situace, které by mohly s velkou pravděpodobností nastat. V situacích a) až c) nebylo na pozemku vydáno stavební povolení ani souhlas

s ohlášenou stavbou a na pozemcích není mimo inženýrské sítě jiná stavba spojená se zemí.

V zákoně platném k 1. 1. 2014 již je zmíněná inženýrská síť, a to v souvislosti s podmínkami pro osvobození při dodání pozemku. Jednou z podmínek pro osvobození pozemku je absence inženýrské sítě a není podstatné, jedná-li se inženýrskou síť pevně spojenou se zemí či nikoliv a též není podstatné, jestli vlastník pozemku a inženýrské sítě je jedna a táž osoba.

Stejně jako pro stavby, zde ovšem platí časový test pro osvobození podle ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH, a tedy i rozhodnutí plátce pokud byl časový test splněn osvobození nevyužít dle odstavce 4 uvedeného paragrafu.

V situacích a), b) a c) je nutné časovou lhůtu pro osvobození zvážit. V případě a) se bude jednat o zdanitelné plnění se základní sazbou daně, protože lhůta časového testu nebyla splněna. Naopak v případě situace b) byl časový test splněn a může se tedy jednat o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, pokud si plátce nezvolí jinak. Situace c) se může zdát komplikovanější, protože přes jeden pozemek, a to ten prostřední vedou inženýrské sítě rovnou dvě. Opak je pravdou, i tato situace je stejně jednoznačná jako předchozí dvě, když vezmeme do úvahy, že se testuje první užívání či první kolaudace jakékoliv sítě na daném pozemku. Proto bude prostřední pozemek, posuzován podle první sítě, která na něm byla vybudována. První síť byla vybudována na prostředním a pravém pozemku v roce 2005. Časový test je jednoznačně v roce 2014 splněn, a proto jsou tyto dva pozemky osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Síť na levém pozemku byla ovšem vybudována až v roce 2013, a tedy pětiletá lhůta, po níž je možné pozemek osvobodit vyprší až během roku 2018.

V situaci d) nastal na pozemku souběh staveb rodinného domu a inženýrské sítě. I v této situaci budeme řešit osvobození uplynutím časového testu, jediná otázka nastává, u jaké stavby budeme řešit tuto lhůtu. Usuzuji, že musíme vzít do úvahy jako v případě situace c) tu stavbu, která byla zkolaudovaná nebo se začalo využívat dříve, bez ohledu na účel stavby podstatné je pouze to, že se jedná o stavbu pevně spojenou se zemí. Tedy časový test inženýrské sítě v roce 2014 byl zcela zjevně splněn, tedy jedná se o osvobozené dodání pozemku.

4.4.6 Dodání pozemku se stavbou sloužící k bydlení

Na dodání oploceného pozemku a pozemku se stavebním povolením jsme si ukázali, za jakých podmínek je možné osvobodit dodání pozemku. Nyní budeme řešit situaci, že dodání pozemku není osvobozeno, ale jedná se o zdanitelné plnění, kde bude uplatněna daň. V teoretické části této bakalářské práce, jsme si nastínili, jaké sazby daně jsou zavedeny v České republice, ale už jsme se nevěnovali podrobně jejich uplatňování.

V roce 2013 byl převod zastavěného pozemku osvobozen, tedy pro tento rok nebudeme sazbu daně řešit.

V roce 2014 vstoupil v platnost nový občanský zákoník, jenž přinesl podstatné změny ve vnímání pozemků a staveb. Proto došlo i k změně ZDPH od 1. 1. 2014 a zastavěný pozemek již není automaticky osvobozen. Při uplatňování DPH při do-

dání pozemků musíme vycházet ze zásady nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku. Daňový režim pozemku se bude řídit režimem stavby na něm umístěném.

V případě uplatnění daně je nutné správné posouzení a určení sazby daně, a to sazby základní a snížené.

Základní sazba daně se použije na dodání pozemku vždy, nebude-li pozemek osvobozen od daně a na daném pozemku nebude stavba určená pro bydlení.

V případě, že se na pozemku nachází stavba pevně spojená se zemí, která slouží pro bydlení, není možné bez podrobnějšího zkoumání stavby říci, jaká sazba má být uplatněna. Určení sazby daně pro zdanění dodání pozemku se řídí v tomto případě sazbou daně, jenž by se použila u stavby. Proto se musíme podrobněji podívat na sazby daní a jejich stanovování u staveb pro bydlení. V roce 2014 se jedná o § 48 a 48a ZDPH. Zákon vymezuje, v jakých případech se použije snížená sazba daně. V ustanovení § 48a odst. 2 ZDPH se říká, že se snížená sazba použije u převodu staveb pro sociální bydlení, pokud zákon nestanoví jinak. Dále tento paragraf stanovuje, co se považuje pro účel tohoto zákona za stavbu pro sociální bydlení a definuje tyto stavby. V teoretické části této bakalářské práce v části pojmy k nemovitým věcem můžeme najít přesné vymezení těchto staveb. Také zde najdeme určení, co se započítává do podlahové plochy těchto staveb, což je kritérium pro určení, jestli se jedná o stavbu pro sociální bydlení.

Pokud zařadíme stavbu na dodávaném pozemku do kategorie staveb pro sociální bydlení, tak dodání pozemku, na němž tato stavba stojí, bude zdanitelné plnění se sníženou sazbou daně ve výši 15 %. Avšak v případě, že se nejedná o stavbu pro sociální bydlení, použije se základní sazba daně ve výši 21 %.

V roce 2015 došlo v ustanoveních zabývajících se určením sazeb k podstatným změnám. Nově jsou dotčené sazby daně řešeny v § 48 a § 49 ZDPH.

Dle ustanovení § 49 odst. 3 ZDPH se první snížená sazba daně tj. 15 % uplatní u pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavby pro sociální bydlení. Pro rok 2015 došlo k novému vymezení definicí staveb pro sociální bydlení.

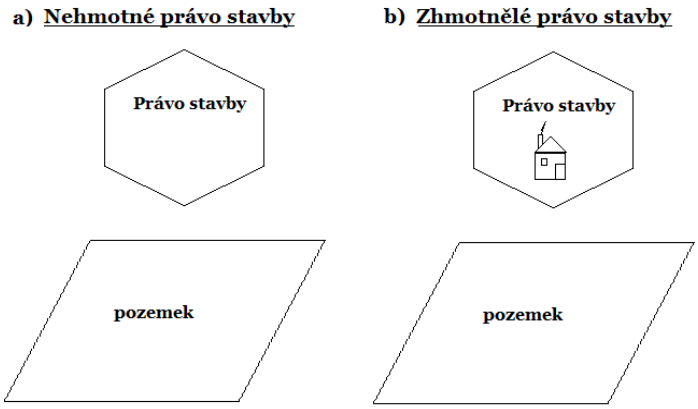
4.4.7 Dodání pozemku s právem stavby

Než si probereme situaci dodání pozemku s právem stavby, zaměřme se na určení, co je to právo stavby a dodání práva stavby. Jak víme, od roku 2014 pozemek kopíruje režim zdanění staveb, jenž se na něm nachází. Právo stavby budeme považovat za speciální případ.

Dodání práva stavby

V části pojmy k nemovitým věcem teoretické části jsme charakterizovali znovuzavedené právo stavby, které bylo implementováno do českého právního systému novým občanský zákoníkem č. 89/2012 Sb.. Od roku 2014 je zahrnuto právo stavby v dodání vybraných nemovitých věcí, a tím i související možnost osvobození tohoto plnění. Dodání práva stavby musíme rozlišovat ve dvou základních podobách, a to dodání zhmotnělého a nehmotného práva stavby.

Řeším situaci, kdy plátce vlastní pozemek a poskytne právo stavby jinému subjektu za úplatu.



Obr. 8 Právo stavby

Dodání nehmotného práva stavby

Nehmotné právo stavby jde charakterizovat, jako poskytnutí práva postavit či vlastnit na cizím pozemku stavbu. Schéma můžeme vidět na obrázku č. 8 a).

Dodání nehmotného práva stavby je považováno ve všech případech za zdanitelné plnění se základní sazbou daně. Předmětem dodání není žádná stavba, u které by mohlo být použito osvobození po vypršení časové lhůty od první kolaudace či prvního užívání. Právo stavby nelze zaměňovat se stavebním povolením čí se souhlasem s ohlášenou stavbou. Tato řešení této situace je stejné jak v roce 2014, tak i v roce 2015.

Dodání zhmotnělého práva stavby

V případě zhmotnělého práva stavby již stavba byla zřízena obrázek č. 8 b).

Pokud by se jednalo o dodání zhmotnělého práva stavby, jsou zde tři možnosti zdanění. První možnost je, že by dodání bylo osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. K tomu by došlo v případě, že by stavba, která je součástí práva stavby, byla osvobozena podle § 56 odst. 3. Tedy stavba by byla osvobozena po uplynutí časového testu pěti let, případně tří let. Plátce má také možnost nevyužít osvobození a právo stavby zdanit. Druhou možností je, že dodání práva stavby bude zdanitelným plněním se základní sazbou. Tato možnost by nastala, v případě kdy není stavba osvobozená a nejedná se o stavbu pro sociální bydlení. Třetí možnost nastává právě v případě, že se jedná o stavbu pro sociální bydlení, a v tomto případě se bude jednat o zdanitelné plnění, kde je uplatněná snížená sazba daně.

Dodání pozemku s nehmotným právem stavby

Jedná se o dodání „holého“ pozemku s nehmotným právem stavby, tedy pozemku, na němž není zřízená stavba pevně spojená se zemí ani inženýrská síť, též nebylo vydáno stavební povolení ani souhlas s ohlášenou stavbou.

Tuto situaci můžeme řešit pouze od roku 2014, protože dříve nebylo zavedeno právo stavby. Režim zdanění tohoto pozemku, bude stejný jako u „holého“ pozemku, tedy dodání takovéhoto pozemku bude osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Pozemek splnil všechny podmínky pro osvobození, a ani nehmotné právo stavby nebrání osvobození. Právo stavby je odlišné od stavebního povolení i souhlasu s ohlášenou stavbou.

Dodání pozemku se zhmotnělým právem stavby

V tomto případě je součástí pozemku stavba. Stavba je sice součástí práva stavby, ale pro posouzení podmínek pro osvobození dodání pozemku se chápe, že na pozemku je zřízena stavba pevně spojená se zemí. Proto se u stanovení režimu zdanění takovéhoto pozemku bude postupovat stejně, jako u dodání zastavěného pozemku viz bod dodání oploceného pozemku.

Oproti roku 2014 nedošlo v roce 2015 k žádným podstatným změnám, které by měnily způsob zdanění. Pouze došlo k upřesnění v ustanovení § 49, že právo stavby, jehož součástí není jiná stavba, než stavba pro sociální bydlení je zdanitelné plnění se sníženou sazbou daně.

4.4.8 Dodání pozemku s více stavbami

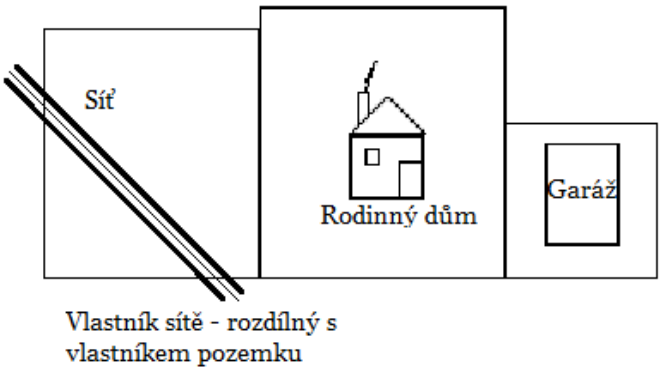
Vycházejme ze skutečnosti, že je pozemek tvořen jednou parcelou. Na pozemku, který má přiděleno jedno parcelní číslo, je postaven rodinný dům, jenž splňuje podmínky pro sociální bydlení, stojí zde také kůlna a pozemek je oplocen plotem pevně spojeným se zemí.

V roce 2013 se bude jednat jednoznačně o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, protože se nejedná o stavební pozemek.

V roce 2014 dříve než začneme zkoumat režim zdanění jednotlivých staveb, se určí, jestli pozemek není osvobozen dle § 56 odst. 3 ZDPH, tedy uplynutím časové lhůty od vydání kolaudačního souhlasu nebo ode dne prvního užívání. Časovému testu podrobíme stavbu, která byla vybudována jako první. V případě, že lhůta neuběhla nebo se plátce rozhodl osvobození neuplatnit, jedná se o plnění, kde bude uplatněna daň. Sazba daně se určí podle stavby, která má určující význam pro dané dodání pozemku. V tomto případě se jedná o stavbu rodinného domu pro sociální bydlení, proto se použije u dodání pozemku snížená sazba daně.

Stejný postup bude uplatněn pro plnění dle ustanovení zákona platného pro rok 2014 a 2015.

4.4.9 Dodání pozemku se stavbou rodinného domu, pozemku s garáží a pozemku s inženýrskou sítí, kdy vlastníkem inženýrské sítě je jiná osoba než vlastník pozemku



Obr. 9 Dodání pozemků-komplexní příklad s rodinným domem, garáží a inženýrskou sítí

Pro rok 2013 bude posouzení tohoto případu velmi jednoduché. V případě všech tří pozemků se jedná o pozemky, na kterých je umístěna stavba, a tedy se jedná o plnění od daně z přidané hodnoty osvobozené.

V roce 2014 se bude jednat primárně o dodání pozemků, kde bude uplatněna daň. Možnost uplatnění osvobození se bude týkat pouze případů uplynutí časového testu, a to samostatně u jednotlivých pozemků, na kterých je stavba umístěna.

Stavba garáže tvoří příslušenství rodinného domu, se kterým je společně užívaná. Pozemek, na kterém je umístěna síť jiného majitele, není užíván společně s rodinným domem a garáží, je pronajímán jinému subjektu k podnikání. Vycházíme-li z předpokladu, že rodinný dům splňuje podmínky pro uplatnění snížené sazby daně a garáž, která tvoří příslušenství rodinného domu, taktéž splňuje podmínky pro uplatnění snížené sazby daně, pak oba dva pozemky budou při dodání zatíženy sníženou sazbou daně. Pozemek, na němž je umístěna sít ve vlastnictví jiné osoby bude při dodání zatížen základní sazbou daně.

V zákoně o DPH platném od 1. 1. 2015 nedochází k zásadně odlišnému věcnému přístupu oproti roku 2014. Novela zákona platná od 1. 1. 2015 implementuje nové skutečnosti. Našeho konkrétního případe se především dotýká definice pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou, doplněná do § 48 ZDPH.

Pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí je nově pro účely daně z přidané hodnoty definován v § 48 odst. 3, jako pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s touto stavbou. Touto stavbou není inženýrská sít ve vlastnictví jiné osoby, než vlastníka pozemku.

Otázkou nastává, jestli můžeme pozemek s garáží v roce 2015 považován za funkční celek. Obdobné dilema jsem řešila již v teoretické části, kde jsem dospěla k závěru, že funkční celek může být tvořen více než jedním pozemkem, a proto by

se daný pozemek s garáží dal považovat za funkční celek s pozemkem, na němž stojí rodinný dům. Pozemek s garáží totiž slouží k užívání společně se stavbou rodinného domu. Můžeme tedy předpokládat, že se jedná o funkční celek, a z toho důvodu převod obou dvou těchto pozemků bude podléhat snížené sazbě daně. Pro možnost uplatnění snížené sazby daně v roce 2015 lze i nadále využít definici příslušenství rodinného domu. Pozemek, na kterém je umístěna inženýrská síť ve vlastnictví jiného subjektu a netvoří jeden funkční celek se stavbou rodinného domu a stavbou garáže se bude nadále zdaňován v základní sazbě daně.

Ustanovení vztahující se k dodání nemovitých věcí a nájmů nemovitých věcí jsou opět novelizována k 1. 1. 2016 a lze předpokládat, že ještě dojde v této oblasti k dalším změnám.

4.4.10 Všeobecně k dodání pozemku

Místo plnění u dodání pozemku a práva stavby

Společnost Poliklinika s.r.o. musí určit při prodeji pozemku nejprve místo zdanitelného plnění. Jelikož je pozemek od roku 2014 pokládán za nemovitou věc, musíme se zaměřit na určení místa plnění pro nemovité věci. Určení místa plnění, je řešeno v ustanovení § 7 odst. 6. ZDPH. Uvedené ustanovení určuje místo plnění při dodání nemovité věci, jako místo, kde se nemovitá věc nachází. Rozhodující je tedy umístění pozemku, nikoliv sídlo prodávajícího nebo kupujícího bez ohledu, zda se jedná o osobu tuzemskou, osobu z jiného členského státu nebo osobu z třetích zemí. Určení místa zdanitelného plnění je důležité z pohledu, zda se jedná o tuzemské plnění. V případě, že předmětem prodeje by byla nemovitost nacházející se mimo tuzemsko např. Slovensko místo plnění by se odvíjelo od umístění tohoto pozemku, a také daňový režim by se řídil legislativou tohoto státu - Slovenska. Tento princip určení zdanitelného plnění se v mnou sledovaném období prakticky nezměnil.

V předešlé části jsme se zmínili i o možnosti neprodat pozemek, ale pouze poskytnout právo stavby. I v tomto případě by firma Poliklinika s.r.o. musela stanovit místo plnění. Protože právo stavby bylo po rekodifikaci soukromého práva od roku 2014 znovuzavedeno do českého právního systému, bylo nezbytné, aby i zákon o dani z přidané na tuto změnu reagoval. Můžeme vycházet z teoretické části této bakalářské práce, kde jsme si zařadili právo stavby mezi zboží, tedy musíme hledat určení místa plnění podle místa plnění zboží v § 7 ZDPH. V šestém odstavci zmíněného paragrafu je přesně řečeno, že právo stavby má místo plnění tam, kde se nachází pozemek zatíženým tímto právem stavby. Určení místa plnění podle příslušnosti pozemku je zachováno i v roce 2015.

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání pozemku

Dle ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH vzniká plátci povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni který nastane dříve. Při určení dne zdanitelného plnění u dodání pozemku, budeme určovat

v podstatě den dodání nemovité věci. Zákon tuto problematiku vyřešil v ustanovení § 21 odst. 3 ZDPH, a to ve všech zněních námi sledovaného období od 2013.

V roce 2013 se u převodu nemovitosti porovnávali tři dny, a to den předání věci nabyvateli do užívání, den doručení listiny, ve které je uvedené datum právní účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo den zápisu změny vlastnického práva. Den, který nastane dříve z těchto tří, je považován za den uskutečnění zdanitelného plnění.

V roce 2014 a 2015 se řeší, který ze dvou dnů nastane dříve, a to den předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo den doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva.

K této změně došlo na základě změně zvyklostí katastrálního úřadu, který od roku 2014 již neposílá oznámení s datem právních účinků vkladu do katastru nemovitostí.

V případě práva stavby je za den uskutečnění zdanitelného plnění považován jeden z výše zmíněných dnů platných pro rok 2014 a 2015, stejně jako u dodání nemovitých věcí, do kterých je právo stavby též přiřazováno.

Dodání pozemku a krácený koeficient

V případě, že dodání pozemku bude osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně na vstupu, musím se zabývat otázkou krácení odpočtu daně na vstupu v souladu s ustanovením § 76 ZDPH. V případě prodeje pozemku se jedná o prodej dlouhodobého majetku.

Ustanovení § 76 odst. 4 stanovuje výjimky osvobozených plnění, které se do výpočtu koeficientů nezapočítávají. Mezi ně patří právě prodej dlouhodobého majetku, jenž byl využíván pro ekonomickou činnost.

Dodání pozemku bude v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty započteno mezi osvobozená plnění na řádku 50, nicméně ve stejné výši bude uvedeno na řádku 51, kde jsou uváděna plnění, která se nezapočtou do výpočtu koeficientu.

Ve znění zákona ve sledovaném období nedošlo k věcné změně. Závěr z tohoto posuzování je, že prodej pozemku nemá vliv na vpočet koeficientu, který je rozhodující pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

5 Závěr

Tato bakalářská práce se zabývala vývojem legislativy a praktickými dopady legislativních změn v oblasti daně z přidané hodnoty při převodu a nájmu nemovitých věcí v období let 2013 až 2015. Posuzovala vliv ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, účinného od 1. 1. 2014 na vývoj v oblasti daně z přidané hodnoty ve výše uvedeném období.

V první - teoretické části jsem se nejprve zaměřila na charakterizování samotné daně a daňové soustavy České republiky. Následně jsem se již konkrétně věnovala dani z přidané hodnoty, kde jsem prováděla teoretickou komparaci znění ZDPH v období 2013 až 2015. Třetí část teoretické části je věnován zákonnému znění pojmů souvisejících s nemovitými věcmi. U charakteristiky těchto pojmů jsem se na ně nenahlížela pouze z právního hlediska nového občanského zákoníku, ale také definičních pojmů zákona o dani z přidané hodnoty. Zavedení nové terminologie a zavedení zcela nových institutů novým občanským zákoníkem mělo značné dopady na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Terminologie nového občanského zákona se ve značné míře přenesla do zákona o dani z přidané hodnoty. Nové definice pojmů společně se zavedením nových institutů jako je například právo stavby se přímo promítlo do změn v praktickém uplatňování daně z přidané hodnoty.

V praktické části jsem se zabývala praktickými dopady legislativních změn v oblasti daně z přidané hodnoty na převod a nájem pozemků. Hodnocení dopadů bylo prováděno na reálných datech za období let 2012 až 2014 případně byly simulovány konkrétní obchodní situace.

Jednou z oblastí, kterou jsem analyzovala, viz kapitola 4.2., byly změny ve výpočtu obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty. Při posuzování ustanovení vztahujících se k tomuto tématu jsem zjistila, že dle zákona o dani z přidané hodnoty platného pro rok 2014 nebyly do obratu započítávána plnění dle ustanovení § 56a uvedeného zákona tj. nájem vybraných nemovitých věcí. Tato zřejmě neúmyslná změna byla způsobena opomenutím zákonodárce nově vyčleněný nájem vybraných nemovitých věcí v § 56a zákona o dani z přidané hodnoty doplnit do §4a zákona o dani z přidané hodnoty definující obrat. Zákonodárce novelizací zákona platnou od 1. 1. 2015 nájem vybraných nemovitých věcí opětovně zahrnul do obratu. Věcně tak došlo k návratu ke stavu platnému v roce 2013. V tomto případě nebyly změny vyvolány přímo rekodifikací soukromého práva, ale byly důsledkem složitosti a rozsahu prováděných změn.

Další oblastí, kterou jsem prověřovala, byla oblast nájmů vybraných nemovitých věcí. Z reálných dat obchodní společnosti a teorie vyplynulo, že snahou plátce daně by mělo být maximum nájemních vztahů k nemovitým věcem, kde to zákon umožňuje uplatňovat daň na výstupu namísto osvobození od daně. Zvýšení podílu nájemních vztahů, u kterých je uplatněna daň, má kladný vliv na růst koeficientu dle § 76 ZDPH a tím i na možnost vyššího nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. V oblasti nájmů nedošlo ve sledovaném období

kromě změn v terminologii k zásadní věcné změně, a tedy promítnutí nového občanského zákoníku bylo minimální.

V případě nájmů nemovitých věcí a volby správného režimu uplatnění daně jsem se zabývala i otázkou hlavního a vedlejšího plnění, které z pohledu daňového sleduje režim plnění hlavního. Praktické i teoretické poznatky byly v této oblasti nejednoznačné. Dle mého názoru by bylo řešením legislativně definovat, případně stanovit kritéria pro určení vedlejších plnění souvisejících s plněním hlavním. Tento postup by vedl k odstranění nejasností a zamezení případným sporům se správcem daně při posuzování těchto plnění.

Další problematikou, kterou jsem se zabývala, byla přefakturace energií a služeb souvisejících s nájmem. Porovnávala jsem postup dle §36 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty a běžný postup uplatňování daně na přefakturovávaná plnění. V případě společnosti Poliklinika s.r.o. je zřejmé, že je výhodnější způsob, kdy je u přefakturace uplatněna daň na výstupu, a to z důvodu kladného vlivu na koeficient. Dalším důvodem je v případě tohoto postupu možnost nájemců plátců daně nárokovat si nárok na odpočet daně z přijatých plnění. Tato skutečnost má pro pronajímatele pozitivní vliv v obchodních jednáních při uzavírání nájemních vztahů. Rekodifikace soukromého práva a legislativní změny v oblasti daně z přidané hodnoty ve sledovaném období neměly vliv na oblast přefakturace energií a služeb souvisejících s nájmem.

Největší dopad rekodifikace soukromého práva v oblasti daně z přidané hodnoty souvisejících s nemovitými věcmi je v oblasti dodání vybraných nemovitých věcí. V chápání nového občanského zákoníku je pozemek nemovitou věcí a nově jsou stavby považovány za součást pozemku. Tato skutečnost má zásadní vliv na uplatňování daňových režimů při dodání vybraných nemovitých věcí. Nově občanský zákoník zavádí institut práva stavby, a to se přímo promítá do zákona o dani z přidané hodnoty. V případě nového institutu práva stavby jsem v praktické části popsala některé případy a postupy zdanění úplatného převodu práva stavby.

V případě dodání pozemků došlo ve sledovaném období k zásadním změnám, kdy v roce 2013 byly zdaňovány pouze stavební pozemky, jejichž definici splňovalo pouze malé množství převáděných pozemků. Rekodifikací soukromého práva a změnami v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty platném od 1. 1. 2014 došlo k podstatnému rozšíření okruhu pozemků, na které nebude při jejich dodání uplatněno osvobození od daně. Lze zobecnit, že daňový režim dodání pozemku, jehož součástí je i stavba sleduje daňový režim této stavby.

Nová úprava oblasti dodání a nájmu nemovitých věcí je v současné době legislativně měněna. Je schváleno nové znění ustanovení § 56 a § 56a zákona o dani z přidané hodnoty, které vstoupí v účinnost dne 1. 1. 2016, předpokládá se, že dojde ještě k dalším novelizacím.

Je zřejmé, že vlivy nového občanského zákoníku a následné, vyvolané legislativní změny v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou v této oblasti značné, stejně tak i vliv změn vyvolaných povinností sladit zákon o dani z přidané hodnoty s předpisy Evropské unie nicméně rozhodnutí o rozšíření okruhu zdaňovaných plnění je i politickým rozhodnutím směřujícím k vyšším příjmům státního rozpočtu.

6 Literatura

Knižní zdroje

BENDA, V. Zákon o dani z přidané hodnoty: zákon č. 235/2004 Sb., s komentářem. *Poradce*. Poradce, s.r.o, 2013, č. 6.

BENDA, V. Zákon o dani z přidané hodnoty: zákon č. 235/2004 Sb., s komentářem. *Poradce.* Poradce, s.r.o, 2014, č. 7.

BENDA, V. Zákon o dani z přidané hodnoty: zákon č. 235/2004 Sb., s komentářem. *Poradce.* Poradce, s.r.o, 2015, č. 7.

DĚRGEL, M. Daně v roce 2014*. Účetnictví*. Svaz účetních, 2014, č. 3, s. 8.

HOLUBOVÁ, O., DRÁBOVÁ, M. a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 717 s. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.

HOLMAN, R. *Ekonomie.* 5. vyd. V Praze: C.H. Beck, c2011, xxii, 696 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-006-5.

HUŠÁKOVÁ, Z. a MATĚJKOVÁ M. *DPH u nemovitostí*. V Praze: C.H. Beck, 2013, xv, 159 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-807-4005-008.

KUNEŠ, Z. Novela zákona o DPH: Zákon č. 360/2014 Sb.*. Účetnictví*. Svaz účetních, 2015, č. 3, s. 11.

LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2011: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 5. vyd. Praha: 1. Vox, 2011, 292 s. Daně (1. Vox). ISBN 978-808-6324-951.

LEDVINKOVÁ, J. *Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1.1.2014 : s komentářem a příklady.* 2. vyd. Praha: 1. VOX, 2014, 71 s. ISBN 978-80-87480-24-3.

MERTL, F. Nemovité věci a DPH v roce 2015. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky.* Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2015, č. 1, s. 4.

NESNÍDAL, J. *Občanský zákoník: s komentářem : zákon č. 89/2012 Sb. : 1. obecná část (§ 1 až § 654), 2. rodinné právo (§ 655 až § 975), 3. absolutní majetková práva (§ 976 až § 1720).* Český Těšín: Poradce, 2012, 320 s. ISBN 978-807-3653-361.

PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 642 s. ISBN 978-80-7357-698-1.

PRAŽÁK, Z. *Občanský zákoník: s komentářem : zákon č. 89/2012 Sb. : 4. relativní majetková práva (§ 1721 až § 3014), 5. ustanovení společná, přechodná a závěrečná (§ 3015 až § 3081)*. Český Těšín: Poradce, 2012, 320 s. ISBN 978-80-7365-338-5.

RAMBOUSEK, J. *Nový zákon o DPH: platný od vstupu ČR do EU.* Praha: ASPI Publishing, 2004, 549 s. ISBN 80-7357-017-3.

Internetové zdroje

DĚRGEL, M. Podmínky nároku na odpočet DPH. In: *Portál POHODA* [online]. 17. 12. 2012 [cit. 2015-04-02]. Dostupné z: http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/

JANKŮJ, M. a KANDILAKI, D. 2014. Léčivé přípravky v České republice a vliv změny DPH: Vývoj DPH v ČR. In. *Health Policy Institute* [online]. [cit. 2015-03-11]. Dostupné z: http://www.hpi.sk/2014/09/lecive-pripravky-v-ceske-republice-a-vliv-zmeny-dph/

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu nemovitých věcí po1.1.2014 ust. § 56 a § 56a zákona o dani z přidané hodnoty. čj.:58463/13/7001-21000-101206. In: *Financnisprava.cz* [online]. 9.12.2013 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf

HÁJKOVÁ, M. Právo stavby v novém občanském zákoníku. In: *Holec, Zuska & partneři* [online]. 15. srpen 2012 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z: http://www.holec-advokati.cz/cs/publikace/235

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled státního rozpočtu. In: *Monitor - informační portál Ministerstva financí* [online]. 2015 [cit. 2015-04-08]. Dostupné z: http://monitor.statnipokladna.cz/2014/statni-rozpocet/

PAKOSTA, V. 87909. Právo stavby podle nového občanského zákoníku. In: *Epravo.cz* [online]. 15.1.2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: http://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-stavby-podle-noveho-obcanskeho-zakoniku-87909.html

SOUDNÍ DVŮR. Věc C – 392/11: Rozsudek soudního dvora (šestého senátu), ze dne 24. listopadu 2012 [online] In: *Úřední věstník Evropské unie C 366.* České vydání [Cit. 20. 04. 2015], svazek 55. Dostupný z: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:366:FULL:CS:PDF

TOMANOVÁ, V. Změny v DPH u dodání nemovitostí. In: *FinExpert.cz: Finance* [online]. 17. 3. 2014 [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: http://finexpert.e15.cz/zmeny-v-dph-u-dodani-nemovitosti

Zákony, vyhlášky, nařízení a důvodové zprávy

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů – pozbyl platnost

Vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí

Nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím

Důvodová zpráva (volební období 2013 - 2017) - 291/0 Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony