

Nemovitosti a osvobození od DPH

Ing. Michael Pleva, Ing. Adéla Beranová

Rödl & Partner

Problematika daně z přidané hodnoty při prodeji nemovité věci nemusí trápit pouze developery. Čas od času se s prodejem nemovitosti může setkat každá společnost, podnikatel či fyzická osoba v rámci soukromé sféry. Pojďme si na základě vašich dotazů vysvětlit, v jakých případech prodej nemovité věci podléhá DPH a kdy je možné prodej od daně osvobodit.

Zákon o DPH upravuje zvlášť prodej pozemku a zvlášť prodej vybrané nemovité věci. Co se týče dodání pozemků, DPH podléhají primárně stavební pozemky. Zastavěné pozemky se řídí DPH režimem stavby, která na nich stojí, případně tvoří s pozemkem funkční celek. Naopak nezastavěné pozemky, které zároveň netvoří funkční celek se stavbou, jsou od DPH osvobozeny.

Další kategorií jsou vybrané nemovité věci. Zjednodušeně řečeno se jedná o stavby, které mohou být po uplynutí pětiletého časového testu osvobozeny od DPH. Časový test se zpravidla počítá od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí. Pokud by však došlo k provedení významné stavební úpravy, v rámci které by bylo vydáno kolaudační rozhodnutí po podstatné změně, časový test by byl přerušen a pětiletá lhůta začne běžet znovu. Kromě běžných staveb do této kategorie patří jednotky, inženýrské sítě, vybrané podzemní stavby, právo stavby a pozemek tvořící funkční celek se stavbou.

Přestože dodání vybrané nemovité věci je po uplynutí časového testu osvobozeno od DPH, zákon v některých případech umožňuje dobrovolné zdanění. Proč by někdo měl zájem nemovitost prodat s DPH dobrovolně? Důvodem je, že při osvobozeném prodeji nemovitosti je často nutné vrátit poměrnou část odpočtu, která byla uplatněna při jejím nákupu. Zákon totiž plátcům ukládá povinnost v rámci desetileté lhůty sledovat skutečné využití nemovitosti. Pokud se způsob využití majetku změní, plátce má povinnost poměrnou část nároku na odpočet DPH vrátit. Typickým příkladem je pořízení stavby, u které si plátce uplatní plný nárok na odpočet DPH. Pokud ji plátce následně prodá již osvobozeně, musí poměrnou část odpočtu, a to ve vazbě na zbývajících roky časového testu, vrátit.

Dalším úskalím osvobozeného prodeje může být povinnost vrácení poměrné části odpočtu z provedené stavební úpravy či z případné významné opravy. Významnou opravou je oprava, jejíž hodnota převyšuje částku 200 000 korun, a která byla provedena po 1. dubnu 2019.

Je nutné upozornit na to, že problematika zdanění nemovitých věcí je velmi obsáhlá, a navíc od roku 2025 má u dodání nemovitých věcí dojít v zákoně o DPH k významným změnám. Novela zákona o DPH by měla přinést úpravu definice pojmu podstatná změna a dále upravit podmínky pro aplikaci osvobození od DPH. Jelikož novela zákona o DPH nebyla doposud schválena, blíže se k ní zatím nevyjadřujeme.

Při posuzování daňového režimu prodeje nemovitých věcí je proto nezbytné vycházet ze správného znění zákona, všech relevantních informací, záměru obou smluvních stran a také dostupné judikatury Soudního dvora Evropské unie a metodiky finanční správy.

Od našich posluchačů jsme obdrželi dotazy z praxe, na kterých si problematiku společně vysvětlíme.

Začneme prvním dotazem, kdy společnost s ručením omezeným vlastní nemovitost, která byla zkolaudována 17. července 2018. Při pořízení nemovitosti byl uplatněn nárok na odpočet. Nyní by společnost dům ráda prodala. Vzhledem k tomu, že nemovitost byla zkolaudována v roce 2018, jak to bude s 5letým časovým testem? Může společnost v tomto případě nemovitost prodat jako osvobozenou od DPH a nemusí zpětně vracet nárok na odpočet?

Vzhledem k tomu, že již uplynul pětiletý časový test od vydání kolaudačního rozhodnutí, je skutečně možné prodej od DPH osvobodit. Současně je však nutné upozornit, že případná stavební úprava splňující definici podstatné změny může časový test spustit znovu.

Na tomto dotazu lze poukázat na zmiňovaný problém s vrácením již uplatněného odpočtu. Úprava odpočtu totiž musí být prováděna po dobu 10 let. Jelikož je prodej nemovitosti osvobozen od DPH podle paragrafu 56 odstavce 3 zákona o DPH, má společnost povinnost vrátit poměrnou část uplatněného nároku na odpočet DPH. V případě prodeje nemovitosti v roce 2024 by proto měla společnost povinnost vrátit 4/10 uplatněného odpočtu.

Alternativní možností je aplikovat zdanění prodeje nemovitosti, a to podle paragrafu 56 odstavce 6 zákona o DPH, nicméně s tímto zdaněním musí kupující písemně souhlasit. Pokud by kupujícím byl plátce, použije se v případě dobrovolného zdanění režim přenesené daňové povinnosti. Je tedy na zvážení, jaká z variant bude pro všechny strany ekonomicky výhodnější.

Další dotaz se týká společnosti obchodní a dopravní, plátce DPH, která má od roku 1996 v obchodním majetku samostatnou garáž. Nyní společnost tuto garáž prodává jednomu ze společníků. Byl vypracován znalecký posudek a stanovena cena. Je možné u tohoto prodeje uplatnit osvobození od DPH podle paragrafu 56 odstavce 3 zákona o DPH a uvádí se tento prodej do daňového přiznání k DPH?

V daném případě uplynula lhůta 5 let od kolaudace nemovitosti. Pokud nedošlo v posledních 5 letech ke stavební úpravě odpovídající definici podstatné změny, prodej garáže bude osvobozen od DPH. Osvobozený prodej se uvádí na řádcích 50 a 51 daňového přiznání k DPH.

Jako třetí dotaz jsme vybrali akciovou společnost, která zakoupila od soukromého vlastníka v únoru 2024 rodinný dům, který byl zkolaudován v lednu 2015 jako objekt k bydlení, za částku 14,5 milionu korun (v souvislosti s nákupem nebyl uplatněn žádný odpočet DPH) a zařadila jej do obchodního majetku. Při koupi domu převzala i nájemní vztah s nájemcem, od kterého do konce června 2024, kdy nájemní vztah končí, obdržela nájemné v hodnotě 150 000 korun (po 30 000 korunách měsíčně). Po skončení nájemní smlouvy od 1. července 2024 uvažuje společnost o prodeji nemovitosti. Domníváme se správně, že tento prodej by měl být od platby DPH osvobozen?

Ano, stejně jako v předcházejícím případě bude prodej osvobozen od DPH, neboť uplynul časový test pro aplikaci osvobození. Doporučovali bychom však prověřit, zda v uplynulých 5 letech nebyly provedeny významné stavební úpravy, tedy podstatné změny, které by podléhaly kolaudaci. Tato skutečnost by totiž vedla k přerušení 5leté lhůty pro aplikaci osvobození od DPH.

A poslední dotaz je od osoby samostatně výdělečně činné, jež je plátcem DPH. Vlastní více než 10 let nemovitost, kterou má v obchodním majetku a provozuje v ní obchod. Nyní se rozhodla, že nemovitost vyřadí z obchodního majetku a daruje ji dceři. Dcera následně, po

nějaké době, nemovitost vloží do s. r. o. – mimo základní kapitál a bude pokračovat ve stejné činnosti, tedy provozovat obchod. Považuje se vyřazení nemovitosti z obchodního majetku podle paragrafu 13 odstavce 5 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu a měla by být odvedena DPH z ceny obvyklé? Můžeme v tomto případě využít osvobození podle paragrafu 56 a tuto transakci nedanit?

Paragraf 13 odstavec 5 zákona o DPH stanoví, že bezúplatné dodání zboží představuje užití hmotného majetku pro neekonomické účely v případě, kdy byl u tohoto majetku uplatněn odpočet daně. V tomto ohledu je tedy nejprve nutné zkoumat, zda OSVČ při pořízení této nemovitosti uplatnila nárok na odpočet DPH. Pokud ne, bezúplatné dodání zboží v tomto případě nebude předmětem daně.

V případě, že si OSVČ uplatnila nárok na odpočet DPH, bude se jednat o dodání zboží ve smyslu ustanovení paragrafu 13 odstavce 4 písmene a) zákona o DPH. Zákon o DPH nám však nedává jasné vodítko, zdali je nutné takový převod zdanit, nebo je možné aplikovat osvobození od DPH, jako v případě běžného prodeje majetku. Nicméně, díky nedávné judikatuře už víme, že Finanční správa ani Nejvyšší správní soud aplikaci osvobození od DPH nerozporují, a proto je možné, při splnění všech zákonných podmínek, darovanou nemovitost osvobodit od DPH.

V tomto případě bude opět nutné posoudit, zda v posledních 5 letech nedošlo k podstatné změně vedoucí ke kolaudaci, případně zda byla provedena významná oprava. Pokud ne, nic nebrání v aplikaci osvobození od DPH. Jelikož k nákupu došlo před více než 10 lety, nebude nutné provádět ani úpravu případného odpočtu DPH.

Související zdroje:

- § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH
- § 56 zákona o DPH