

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

**Daňové aspekty práva stavby**

Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: doktorské studium

Autor: Věra Procházková

rok odevzdání: 2014

Konzultant: doc. JUDr. Radim Boháč PhD.

ročník SVO : VII.

estné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do VII. ročníku Studentské vědecké a odborné společnosti (SVO) vypracovala samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla předložena do předchozích ročníků SVO a jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním ve veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne .....

.....

Věra Prokopová

## Obsah

1. Úvod
2. Nemovitá v c po rekonifikaci soukromého práva
  - 2.1. Zásada superficies solo cedit
  - 2.2. Sou ást v cí
  - 2.3. Nemovitá v c
3. Právo stavby
  - 3.1. Právo stavby – historický exkurz
  - 3.2. Právo stavby dle NOZ
4. Da ový pohled na právo stavby
  - 4.1. Reakce da ového práva na zm ny v soukromém právu
  - 4.2. Vztah da ového práva k právu soukromému
  - 4.3. Ekonomický efekt práva stavby
  - 4.4. Právo stavby a da z p íjm
  - 4.5. Právo stavby a da z nabývání nemovitých v cí
  - 4.6. Právo stavby a da z nemovitých v cí
  - 4.7. Právo stavby a da z p idané hodnoty u plátce DPH
5. Záv r
6. Seznam použité literatury a pramen

## 1. Úvod

Změny v podobě zejména nového občanského zákoníku realizované v soukromém právu mají svůj otisk a dopad i v právu veřejném, tedy i v právu daňovém. Ve veřejné právo nutně muselo zareagovat nejen na změny v podobě názvosloví, ale i na zcela nové, respektive mnohdy znovuzavedené právní instituty navazující na právní úpravu první republiky, respektive právní úpravu mající kořeny v 19. století. Mezi znovuzavedenými právními instituty nalezneme i tzv. právo stavby, jehož zavedení je reakcí na uplatnění zásady *superficies solo cedit*.

Primární cíl této práce spoívá ve snaze rozebrat právo stavby z pohledu jednotlivých daní. Z pestré škály jednotlivých daní se zamííme zejména na daň z příjmu, daň z přidané hodnoty a daň z nabývání nemovitých věcí. V souvislosti s daní z příjmu je třeba se vnovat i úctní oblasti, například tzv. daňové evidenci, nebo zvolené úctní řešení může znamenat různé dopady do samotného základu daní. Samozřejmě že není možné opomenout ani teoretické základy soukromého práva vztahující se k právu stavbu, zejména zásadu *superficies solo cedit*, problematiku definice nemovité věci a součástí věci.

## 2. Nemovitá věc po rekonifikaci soukromého práva

### 2.1. Zásada *superficies solo cedit*

Zformulování zásady *superficies solo cedit* je popisováno právnímu teoretikovi a učiteli práva Gaiovi<sup>1</sup>. Tato stará římská zásada platila na území nově vzniknuvšího Československa na základě recepčního zákona 11/1918 Sb.z.a.n. v podobě všeobecného zákoníku občanského z roku 1811 až do konce roku 1950, kdy nabyl účinnosti zák. č. 141/1950 Sb.. Občanský zákoník č. 141/1950 Sb. publikovaný ve Sbírce zákonů republiky Československé, částka 60, vydána dne 23.11.1950, a účinný od 1.1. 1951 v § 25 stanoví, že: „*Součástí pozemku je všechno, co na něm vzejde. Stavby nejsou součástí pozemku.*“. Tímto ustanovením Občanský zákoník účinný od 1.1.1951 zakotvuje v právním řádu zásadu *superficies solo non cedit*. Zásada *superficies solo cedit* se pak znovu navrácí po 63 letech do našeho právního řádu od počátku roku 2014, kdy konkrétní úprava je obsažena v odst. 1 § 506 zák. č. 89/2012 Sb.,

---

<sup>1</sup> GAIUS. *Učebnice práva ve čtyřech knihách*. Puložil KINCL, J.,. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Benk, s.r.o., 2007

obanský zákoník (dále jen „NOZ“): „(1) Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb do asných, v etn toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.“.

ímská zásada superficies solo cedit je překládána jako povrch ustupuje před, respektive často bývá v češtině interpretována, že stavba je součástí pozemku, což je na jednu stranu trochu zužující, ale na druhou stranu v praxi převažující použití této zásady. Přechod od zásady superficies solo non cedit k zásadě superficies solo cedit je změnou zásadní a je doprovázen přechodnými ustanoveními NOZ, která poskytují časový prostor pro samotnou realizaci tohoto přechodu, kdy bude docházet postupem času ke splnutím vlastnických práv vlastníků pozemků a vlastníků staveb na těchto pozemcích zřízených s výjimkou práva stavby.

## 2.2. Součást v cí

Zásada superficies solo cedit je vlastně projevem institutu součásti v cí, jehož koncept není kromě zakomponování zásady superficies solo cedit NOZ modifikován. Je třeba si vždy uvědomit, co je a co není součástí v cí. Základní obecné pravidlo pro naše rozhodování je obsaženo v § 505 NOZ: „Součástí v cí je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od v cí odděleno, aniž se tím v cí znehodnotí.“ a existující judikatura. Speciální ustanovení ohledně součásti v cí platné pro pozemek obsažené v § 506 NOZ, říká, že „součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb do asných, v etn toho, co je zapuštěné v pozemku nebo upevněno ve zdech. Součástí pozemku je i podzemní stavba, pokud není nemovitou v cí, a to i když zasahuje pod jiný pozemek.“ Součástí pozemku nejsou dle § 509 NOZ inženýrské sítě, jejichž součástí jsou i stavby a technická zařízení, která s nimi provozně souvisí a nejsou tak a contrario součástí pozemku.

## 2.3. Nemovitá v cí

NOZ zahrnuje do množiny „nemovitá v cí“

- a) pozemky a věcná práva s nimi spojená,
- b) podzemní stavby se samostatným účelovým určením a věcná práva s nimi spojená a
- c) práva, která za nemovitě v cí prohlásí zákon

V rámci takto vymezené množiny je třeba podrobněji vydefinovat termín věcná práva a zamyslet se nad úplností množiny vydefinované v § 489 NOZ. Ustanovení § 498 NOZ zahrnuje do množiny nemovitých věcí i práva, která za nemovitou věc prohlásí zákon. Konkrétním příkladem může být právo stavby, které za nemovitou věc prohlašuje sám NOZ v § 1242. Ale pak zde zcela logicky postrádám podobné „zbytkové“ vymezení pro hmotné věci, které by zákon za nemovité věci prohlásil, a to obzvláště za situace, kdy samotný NOZ stanoví, že nemovitou věcí je jednotka (konkrétně § 1159). Dále za nemovitou věc NOZ prohlašuje v rámci přechodných ustanovení týkajících se pozemků a staveb stavby spojené se zemí pevným základem, ale k 1.1.2014 ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, na kterém je zřízena.

Věcná práva jsou upravena v části druhé NOZ, hlavně druhé a je zřejmé, že nemovitými věcmi – věcnými právy – bude především právo stavby, věcné břemeno a zástavní právo, a to za předpokladu, vycházejíc z jazykového výkladu, že se výše uvedená věcná práva vztahují k pozemku nebo k podzemní stavbě se samostatným úcelovým určením. Pokud budeme aplikovat pouze jazykový výklad, není možné do množiny nemovitých věcí zahrnout například věcné břemeno zřízené ke stavbě, která je spojena se zemí pevným základem, ale protože má jiného vlastníka než je vlastník pozemku, na kterém je zřízena, nesplyne k nabytí účinnosti NOZ s pozemkem. Dalším příkladem může být zástavní právo zřízené například k jednotce. Je tedy otázkou, zda zúžení množiny nemovitých věcí je záměrem, či pouhou chybou, která by měla být eliminována výkladem s ohledem na zásadu stanovenou v § 2 NOZ, která nám poskytuje jedno ze základních vodítek pro interpretaci, a to respektovat především smysl ustanovení.

Pokud si postupně vymezujeme množinu nemovitých věcí, není možné si nevšimnout, že právo stavby je vlastně do této množiny zahrnuto duplicitně. Poprvé je zahrnuto jako právo, které za nemovitou věc prohlásí zákon, což realizuje samotný NOZ, a podruhé jako věcné právo vztahující se k pozemku. Tato zbytečná duplicita a výše naznačená neúplnost takto zásadní definice v oblasti soukromého práva jsou zarážející a hned na začátku účinnosti NOZ dávají vzniknout pochybnostem a právní nejistotě.

Aby bylo vymezení dle NOZ množiny nemovitých věcí úplné, je třeba doplnit, že do množiny „nemovitá věc“ lze zaadit věc, o které jiný právní předpis stanoví, že není součástí pozemku, a zároveň takovou věc nelze přenést z místa na místo bez porušení její podstaty (viz. poslední věta § 498 NOZ).

### 3. Právo stavby

#### 3.1. Právo stavby – historický exkurz

Zásada superficies solo cedit platila již ve Starém říím a již zde vyvolávala potřebu řešení situací, kdy ve stejné pozemky byly propojovány soukromým osobám především za účelem výstavby bydlení. Postupným vývojem od „nájemného vztahu“ vlastníka pozemku a stavitele, konkrétně za vlády císaře Justiniána, získává institut práva stavby podobu v českém právu.

Právo stavby bylo a je součástí mnoha právních řádů, včetně právního řádu první republiky. Následující krátký historický exkurz do první republiky není pouze popisem historického stavu a vývoje právního řádu, neboť současná právní úprava práva stavby má svůj předobraz právě v této historické úpravě, která může být dnes zdrojem informací. Velmi zajímavým zdrojem poznání je komentář k o.z.o. z roku 1935 autorů Františka Roučky a Jaromíra Sedláčka. Právní úprava práva stavby obsažená v návrhu občanského zákoníku z roku 1937 navazuje již s mnohými modifikacemi na úpravu zákona o stavebním právu z roku 1912 (86/1912 ř.z.). Právo stavby v návrhu občanského zákoníku z roku 1937 se již vztahuje oproti úpravě z roku 1912 na všechny pozemky, nejen tedy na pozemky státu, nýbrž na pozemky v obcích, městech a ve státních fondech a obecně shrnuto na pozemky církevní.

Návrh občanského zákoníku z roku 1937 již obsahuje právní úpravu institutu práva stavby, kterou co do obsahu i systematiky převzal následně přijatý zákon č. 88/1947 Sb., o právu stavby, který kromě samotného hmotného vymezení práva stavby obsahuje i pravidla týkající se řízení u tzv. knihovního soudu a pravidla pro poplatky spojené s nakládáním s právem stavby. Na občanské právní úpravy vlastně v plném rozsahu navazují jednotlivá ustanovení NOZ.

#### 3.2. Právo stavby dle NOZ

Zavedení, respektive znovuoobnovení institutu práva stavby je vyvoláno implementací zásady superficies solo cedit, kdy toto v české právo by mohlo být nástrojem řešení požadavků občanů i podnikatelského života, výjimkou ze zásady, kdy povrch ustupuje před . Smyslem institutu práva stavby je umožnit osobě odlišné od osoby vlastníka pozemku realizovat stavbu nebo vlastnit stavbu na pozemku, respektive na jeho povrchu i pod jeho povrchem, jiného vlastníka.

Samotné právo stavby je možno rozdělit do dvou skupin. Právo stavby lze vymezit jako pouhé právo postavit i vlastnit stavbu na cizím pozemku (dále označeno jako nehmotné právo stavby). Právo stavby však může být samo o sobě naplněno stavbou, respektive kdy součástí práva stavby je stavba (dále označeno jako zhmotnělé právo stavby).

#### 4. Daňový pohled na právo stavby

##### 4.1. Reakce daňového práva na změny v soukromém právu

Odpovídá na změny v soukromém právu, a to nejen na změny terminologie, ale i na zcela nové (například svěřenský fond) i znovuzavedené instituty (zásada superficies solo cedit) byl návrh zákona o změnách daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva hmotného a dalších souvisejících změnách z dílny Ministerstva financí ČR. Dle doprovodné zprávy k tomuto zákonu měla být podstatou změn v daňovém právu nejen nová soukromoprávní materie, ale i realizace další fáze tzv. jednotného inkasního místa. Nakonec byly změny v daňovém právu vyvolané změnami soukromého práva realizovány na „poslední“ chvíli prostřednictvím zákonných opatření Senátu ČR, konkrétně šlo o zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změnách daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změnách některých zákonů. Je již asi zcela zbytečné se zmiňovat o nevhodnosti implementace změn v daňovém právu na tzv. poslední chvíli, kdy legisvakantní doba se dá počítat na dny. Určitě by někteří mohli vznést námitku, že zákon týkající se změn v daňové oblasti jako reakce na NOZ (zákon vydaný ve sbírce listin již v průběhu roku 2012) byl v připomínkovém řízení již na začátku roku 2013 a že se tedy subjekty mohly v dostatečném předstihu s novou právní úpravou seznámit. Tato námitka je však z mého pohledu irelevantní, neboť do poslední chvíle nebylo zcela jasné, jaké znění textu bude přijato, a v textu byly i nyní změny dle politických požadavků. Navíc lze konstatovat, že nedošlo k pouhým terminologickým úpravám. Důkazem mohou být změny v oblasti zdanění pozemkové daní z přidělené hodnoty, kdy doprovodná zpráva deklarovala, že systém zdanění pozemkové daní z přidělené hodnoty zůstává beze změn, a následný dopad změn byl mírně Informací GF k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1.1.2014 ust. § 56 a § 56a zákona o dani z přidělené hodnoty.



## 4.2. Vztah daňového práva k právu soukromému

Daňové právo se od 1.1.2014 (nabytí účinnosti NOZ) muselo vypořádat se zásadou superficies solo cedit a novou definicí v.cí, respektive nemovitě v.cí. Jde o vztah soukromého a veřejného práva, kdy napojení daňového práva jako součásti práva veřejného na soukromé právo je poměrně znáené. Vždy jedním ze smyslů daňového práva je sledování soukromoprávního jednání, jeho kvalifikace a kvantifikace co do jeho ekonomického efektu a následné zdanění tohoto ekonomického efektu. Je tedy logické, že pokud má daňové právo být vůbec schopno zachytit jednotlivá soukromoprávní jednání osob, musí umět identifikovat a zpracovávat jednotlivé soukromoprávní instituty a jednání. Daňové právo eší požadavky vyvolané změnami v soukromém právu tak, že samo si pro svoje účely vymezuje skupinu nemovitých v.cí, respektive tzv. zdanitelné nemovitě v.cí. Dalo by se zjednodušeně říci, že daňové právo si stále drží povodní rozdělení v.cí, respektive povodní vymezení nemovitých v.cí, a stvrzuje tak oddělenost soukromého a veřejného práva. To vyvolává jistou dvojkolejnost chápání pojmů a poměrně znáený zmatek u běžných adresátů – poplatníků, kteří například jen stěží chápou zcela jasnou mediální informaci, že stavba je součástí pozemku, v souvislosti s vyjádřeními jejich ústních a daňových poradců.

## 4.3. Ekonomický efekt práva stavby

V oblasti daní nás v rámci vymezení podmínek daní zajímají zejména jednotlivé příjmy (výnosy) a s nimi související a uplatnitelné výdaje (náklady), jejichž rozdíl je dané konkrétní dani podroben. Z ustanovení NOZ týkajících se práva stavby vyplývá, že s tímto právem jsou spojeny příjmy související s jeho vznikem, respektive s jeho trváním, a dále příjmy navázané na zánik práva stavby, například příjmy vyplývající z konkrétního smluvního ujednání ohledně práva stavby. Příjmy, a to peněžní ale i nepeněžní, jsou spojené se samotnou existencí práva stavby, ale i s nakládáním s právem stavby. Právo stavby lze zřídit bezúplatně i za úplatu, přičemž úplata může být jednorázová i úplata opakující se, tzv. stavební plat. Pro následující vhledy do ústních a jednotlivých daňových oblastí je vhodné si uinit dílčí závěry – „právo stavby je nemovitá v.cí“, „právo stavby je veřejné právo“, nebo zcela jistě již z minulosti umíme s veřejnými právy pracovat a můžeme tak využít dosavadních znalostí.

Problémem může být, že ne vždy se jednotlivá věcná práva účelně zachycovala, byť třeba jen zmínkou v příloze k účelové evidenci.

#### 4.4. Právo stavby a daň z příjmů

Pokud se budeme držet systematiky zákona o dani z příjmů, můžeme obecně vymezit tyto základní skupiny osob a jejich příjmy, které lze následně aplikovat i na příjmy související s právem stavby. Základní je z pohledu struktury zákona o dani z příjmů rozdělení osob na fyzické a právnické osoby (předpokládáme, že osoby jsou rezidenty ČR a příjmy jsou pouze ze zdrojů v ČR). V rámci skupiny fyzických osob je pro přehlednost vhodné další členění, a to:

- na osoby nemající příjmy z podnikání, respektive z nakládání s obchodním majetkem
- osoby podnikající, které vedou tzv. daňovou evidenci a
- osoby podnikající, které vedou účelovou evidenci dle zákona o účelovosti

Pro osoby, jak fyzické, tak právnické, které vedou účelovou evidenci, je nezbytné doplnit informaci ohledně účelovosti práva stavby. Právo stavby, ať již v podobě zhmotnělé i nehmotné, je zizováno jako právo dožité, maximálně na dobu 99 let. Z této vlastnosti – dožitosti a délky této dožitosti – by měl vycházet systém účelovosti, který by měl zohledňovat časové rozlišení, respektive rozlišení příjmů a výnosů jako takových, přičemž příliš nezáleží na tom, zda je úhrada za zřízení práva stavby jednorázová i rozložená v čase, protože vždy by se platby měly rovnoměrně rozložit na dobu trvání práva stavby. Nenapadá mě důvod, kdy by mělo být rozložení plateb nerovnoměrné. Výjimkou by snad mohla být situace, kdy nejprve je poskytována úplata za „pouhé“ nehmotné právo stavby, která by mohla být logicky nižší, než následná úplata za zhmotnělé právo stavby. Časové rozlišení u oprávněného z práva stavby by bylo vhodnější realizovat prostřednictvím odepisování, než využití účelových období, nebo by mělo být v účelovosti zobrazeno samotné právo stavby.

Zcela jistě by mělo účelovostí zachytit i samotnou existenci práva stavby, a to nejen v případě jeho zhmotnělé podobě. Tato problematika byla již tématem v rámci připomínkového řízení k návrhu vyhlášky, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účelovosti, pro účelové jednotky, které jsou podnikateli účelovými v soustavě podvojně účelovosti, ve znění pozdějších předpisů. Zároveň, který

zastává Ministerstvo financí ČR a který je v rozporu s názorem Komory auditorů ČR, je následující:

*„Bude-li právo stavby majetkem určeným k obchodování (např. u realitních kanceláří), potom bude tento majetek vykazován jako zboží (tedy obdobně jako nemovitosti).*

*Pokud-li účetní jednotka právo stavby za účelem realizace stavby, je nutné z hlediska zachování kontinuity právních předpisů v oblasti účetnictví postupovat obdobně jako v případě dalších nákladů souvisejících s pořízením stavby – tedy hodnota tohoto práva bude součástí ocenění stavby. Z toho dle toho je zřejmé, že před okamžikem, kdy bude toto právo součástí ocenění stavby, nebude odpisováno a bude vykazováno v položce nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Tuto informaci účetní jednotka uvádí v položce v účetní závěre.*

*Účetní jednotka rozhodne, že toto aktivum využije jiným způsobem, např. jako „blokační instrument“ proti „nechtěné“ cizí stavbě. V tomto nebude součástí ocenění stavby, bude vykazováno samostatně v položce „Stavby“ a bude postupně odpisováno. Tuto informaci účetní jednotka uvádí v položce v účetní závěre.*

*Existují též názory, že k právu stavby lze přistupovat jako k smlouvě o nájmu pozemku. Nájemní vztah je však v NOZ od práva stavby, jako nemovitosti, výslovně odlišen. Nahlížení na právo stavby z účetního hlediska není vhodné též proto, že toto právo má být vykazováno v souladu se směrnicí EU v položce „Stavby“. K novému institutu práva stavby přistupujeme z účetního hlediska za využití stávajících účetních metod a postupů účtování. Toto řešení je v souladu s předchozím ustanovením zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., část devatenáctá.<sup>2</sup>*

Ministerstvo financí ČR v rámci připomínkového řízení tak nejprve reaguje na letitou diskuzi, zda a za jakých podmínek je vhodné nemovitostí vykazovat v režimu zboží, respektive v položce zásob jako oběžného aktiva a ne v položce dlouhodobého majetku, tedy staveb, což má ve svém důsledku různé efekty. Následně vytváří dvě skupiny stavebního práva připomínající rozdělení práva stavby na podobu nehmotnou a zhmotnou, avšak samotné rozdělení v jeho případě neodráží vnitřní podstatu. V praxi však pravděpodobně nastanou situace, které nebudou tak jednoznačně modelově vyhraněné. Ministerstvo financí uvádí například, že realitní kanceláře mohou účtovat o právu stavby jako o zboží, což ale však neodpovídá realitnímu fungování realitních kanceláří, které převážně zprostředkovávají prodej, a tedy spíše výjimečně samotné předem ty prodeje vlastní. Příklad daný MF ČR by mohl najít

<sup>2</sup> <http://www.kacr.cz/file/1731/reakce%20KA%20ČR%20na%20vypořádání%20připomínek.pdf>

uplatnění u developerských firem, které již delší dobu využívají tu daňových výhod ú tování nemovitostí v režimu zboží, tu daňových výhod ú tování nemovitostí v režimu dlouhodobého majetku.

Pro objektivní posouzení je však také nutné uvést samotné znění prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o ú etnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro ú etní jednotky, které jsou podnikateli ú tujícími v soustavě podvojněho ú etnictví, platného a ú inného od 1.1.2014, ze kterého názor Ministerstva financí ČR vychází. Podle prováděcí vyhlášky lze právo stavby zahrnout pod položku stavby, pod samostatnou položku právo stavby a i pod položku zásoby, a vždy se tak pohybujeme v oblasti hmotného majetku. Argumentem pro zařazení práva stavby pod položky hmotného majetku je ustanovení čl. 12 odst. 4 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU<sup>3</sup>, které říká, že „Včetně práva k nemovitostem a jiná podobná práva, jak je vymezuje vnitrostátní právo, se vykazují v položce „pozemky a budovy“.

Ministerstvo financí ČR zastává dále názor, že k právu stavby nelze postupovat jako k nájemnímu vztahu a s právem stavby nakládá jako s nemovitou věcí, což je zcela jistě v souladu se samotnou definicí práva stavby: Dle mého názoru je vhodné se v této souvislosti zamyslet nad stanovením pořizovací hodnoty práva stavby a nad příjmy, respektive výnosy plynoucími ze samotné existence práva stavby. Domnívám se, že by bylo vhodné stanovit okamžik pořizení práva stavby, který nám rozdělí čas na dobu před pořizením a po pořizení práva stavby, a určí nám tak způsob, jak nakládat s výdaji (náklady) spojenými s pořizením práva stavby (například § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) a provozními výdaji (náklady) spojenými s právem stavby. V této souvislosti vyvstává otázka, co je vlastně pořizovací cenou práva stavby. Odpověď je odvislá od smluvních ujednání stran o právu stavby.

Důležité je vždy si uvědomit, z jaké strany se na právo stavby nahlížíme.

Pohled vlastníka pozemku zatíženého právem stavby bude zacílen na příjmy, výnosy z práva stavby plynoucí. Zde bych upřednostnila přímé časové rozlišení vzhledem ke konkrétním smluvním ujednáním. Na druhou stranu přirovnání právem stavby zatíženého pozemku k tomu, že nastat situace (samozřejmě odvislá od konkrétních smluvních ujednání a konkrétní situace), kdy znalec právo stavby bude považovat za okolnost snižující hodnotu pozemku, což může následně vyvolat potřebu tvorby opravných položek, které ovlivní ú etní výsledek hospodaření, ale na daňový základ mají nulový efekt. Jak je uvedeno výše, právo stavby je

---

<sup>3</sup> například: [http://www.kacr.cz/file/1598/http\\_\\_\\_new.eur-lex.europa\\_česky.pdf](http://www.kacr.cz/file/1598/http___new.eur-lex.europa_česky.pdf)

nemovitá v c, ale je to také v cné právo k cizí v ci. Mezi v cná práva k cizí v ci adíme také v cná b emena a zástavní právo. Pro srovnání si vzpome me na ú tování t chto institut . Konkrétn lze zmínit metodickou pom cku Národní ú etní rady – Interpretace . 16 Ú tování úplatn nabytého samostatného v cného b emene.<sup>4</sup>

Na stran oprávn ného z práva stavby by bylo vhodné rozlišovat podobu práva stavby nehmotnou a zhmotn lou. Pro p ípad nehmotné podoby je pak vhodné použít ú et dlouhodobého nehmotného majetku, ocen ní vyplývající ze smluvn stanoveného zp sobu protipln ní (v p ípad ú platného z ízení práva stavby) a nastavení ú etních odpis v závislosti na dob trvání práva stavby. Pokud právo stavby nabývá již zhmotn lé povahy, zvolíme ú et dlouhodobého hmotného majetku – stavby. V tomto p ípad , co se týká po izovací ceny, odepisování, opravných položek atd., m žeme využít své zkušenosti s ú továním staveb.

Z výsledku hospoda ení, který zohled uje asové rozlišení platby i plateb spojených s právem stavby vychází stanovení základu dan .

Pokud budeme respektovat výše uvedené záv ry ohledn ú etního zachycení práva stavby, bude již mnohem jednodušší popsat i zdan ní nakládání s právem stavby, ke kterému pak z ú etního i da ového hlediska p istupujeme jako k dlouhodobému majetku.

Nejen po ízení a existence práva stavby je skute ností zakládající da ové povinnosti, ale i samotný zánik práva stavby vyvolává da ové povinnosti. Právo stavby je v cným právem do asným a záleží na smluvních podmínkách, jak se strany na uplynutí doby vypo ádají. Pokud smluvní ujednání nepamatují na vypo ádání stran ohledn zániku práva stavby, tak platí, že vlastník zatíženého pozemku právem stavby dá stavebníkovi (oprávn nému z práva stavby) náhradu ve výši poloviny hodnoty stavby v dob zániku práva stavby. Na stran stavebníka bude základ dan odvislý zejména od doby trvání práva stavby, respektive doby odepisování a tedy výše z statkové ceny práva stavby, od inflace, pop ípad deflace, od tržní ceny stavby. Oproti náhrad od vlastníka zatíženého pozemku m že stavebník v souladu s § 24 zákona o dani z p íjm uplatnit z statkovou cenu. Je otázkou, zda je rozumné (da ov optimální) odepisovat právo stavby, a v mnohých p ípadech vytvá et da ové ztráty, které pr b žn expirují bez jakéhokoli da ového efektu. V p ípad neexistence jiných p íjm , oproti kterým by bylo možné odpisy uplatnit, by bylo rozumn jší odpisy pozastavit a kumulovat tak vyšší z statkovou cenu jako protipoložku budoucí náhrad hodnoty stavby. Na

---

<sup>4</sup> [http://www.nur.cz/media/l\\_16\\_final.pdf](http://www.nur.cz/media/l_16_final.pdf)

stran vlastníka zatíženého pozemku bude náhrada představovat zhodnocení pozemku, respektive pořízení stavby, nebo by z pohledu soukromého práva dojde ke splnutí, respektive stavba se stane součástí pozemku, tak z pohledu úctného a daňového budeme evidovat pozemek a stavbu zvlášť, nebo jak úctný, tak daňové předpisy (zde konkrétní zákon o dani z příjmu) zachovávají předvodní pojmosloví i vymezení jednotlivých pojmů.

V případě osob podnikajících a vedoucích daňovou evidenci i osob nepodnikajících časová alokace příjmu nepřichází v úvahu a v základu daně z příjmu jsou zachyceny reálné peněžní toky, samozřejmě s tím, že v případě oprávněného z práva stavby musíme respektovat zařazení práva stavby do dlouhodobého majetku a z toho vyplývající korekce základu daně.

Právo stavby může být získáno i bezúplatně. Do konce roku 2013 by bylo toto bezúplatné nabytí majetkového prospěchu v podobě práva stavby předem daně darovací. Od roku 2014 se jedná o tzv. bezúplatný příjem, který je součástí základu daně z příjmu.

Příjmy, respektive výnosy spojené se zřízením, existencí i nakládáním a zánikem práva stavby jsou předem daně z příjmu. Zákon o dani z příjmu nabízí u fyzických osob možnost osvobození, a to dle § 4 odst. 1 písm. b), kde je vymezen „zbytek“ nemovitých věcí nezáaditelných pod písm. a). V písm. b) jsou zmíněny nemovité věci, tedy i právo stavby. Konkrétně je od daně z příjmu fyzických osob osvobozen příjem z prodeje nemovitých věcí (také práva stavby), pesháhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k této nemovitým věcem a jejich prodejem do 5 let, přičemž toto osvobození nelze mimo jiné vztáhnout na prodej práva stavby, není-li zřízena stavba vyhovující právu stavby, respektive jde o tzv. právo stavby nehmotné. Z daného je zcela jasný úmysl zákonodárce, osvobodit v rámci práva stavby pouze jeho součást, tedy jeho hmotnou substanci, a dodržet tak rovnost mezi jednotlivými subjekty daňového práva, v tomto případě vlastníky staveb, které jsou, budou ve většině případů součástí pozemku, a vlastníky staveb, které jsou součástí práva stavby.

Další možná osvobození uplatnitelná u jednotlivých dispozic s právem stavby nepřicházejí v úvahu v případech darování, odkazu i dědění při splnění zákonných podmínek, které jsou u fyzických osob vymezeny v § 4a a § 10 odst. 3 písm. d) a u právnických osob v § 19a.

V rámci vymezení úctné problematiky jsme narazili i na zařazení práva stavby pod úctný dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a s tím spojené zachycení postupného opotřebování skrze odpisy. Na rozdíl od úctných odpisů, které mají odrážet míru opotřebování a

jsou ponechána na uvážení ú etní jednotky, tak u da ových odpis jsou zákonem o dani z p íjm stanoveny limity, jejichž cílem je dodržení alespo minimální doby odepisování ze strany poplatník dan . Zp sob stanovení da ových odpis závisí na podob práva stavby. V p ípad nehmotné podoby práva stavby je t eba se ídit ustanoveními upravujícími odpisy nehmotného majetku (§ 32a zákona o dani z p íjm ), které krom doby odepisování vymezují i podmínky, které musí být spln ny, aby se i z pohledu dan z p íjm jednalo o dlouhodobý nehmotný majetek (právo stavby je veden v ú etní evidenci jako dlouhodobý nehmotný majetek v souladu se zákonem o ú etnictví, bylo nabyto úplatn , vkladem, p em nou, darem i na základ vlastní innosti, jeho po izovací hodnota je vyšší 60.000,- K a jeho doba použitelnosti je delší 1 roku). Doba použitelnosti je stanovena pro situace, kdy je doba práva užívání dobou ur itou, práv na tuto dobu ur itou. V ostatních p ípadech jsou stanoveny konkrétní asové limity pro odpisy jednotlivých druh dlouhodobého nehmotného majetku. Je tedy logické nehmotné právo stavby odepisovat po dobu, na kterou je sjednáno. V p ípad jakékoli úplatné dispozice s nehmotným právem stavby p ed vypršením doby, na kterou je z ízeno, se uplatní možnost da ového uplatn ní z statkové ceny.

Pro zhmotn lou povahu práva stavby lze použít rovnom rných nebo zrychlených odpis za podmínek daných § 26 až § 32 zákona o dani z p íjm . Doba odepisování v tomto p ípad není dána dobou, na kterou je právo stavby z ízeno, ale podstatné pro ur ení doby odepisování je kvantifikace práva stavby jako n kterého z vyjmenovaných dlouhodobých hmotných majetk vymezených v § 26 ZDP. V p ípad zhmotn ní práva stavby lze uvažovat o pod azení pod budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek, nebo pod stavby. N kdo by mohl namítnout vzhledem k do asnosti práva stavby možnost pod azení pod tzv. do asné stavby, kde je doba odepisování odvislá od doby trvání do asné stavby (§ 30 odst. 4 ZDP). S tímto dle mého názoru není možné souhlasit, nebo samotná hmotná substance práva stavby, jeho sou ást, která je pro stanovení zp sobu a doby odepisování ur ující, není do asná. Ba naopak v tomto kontextu je t eba se ptát, co je právním titulem u vlastníka pozemku zatíženého právem stavby ohledn samotné stavby? Stálo by za úvahu, zda po zániku práva stavby by nebyla vhodná konstrukce pokračování v odepisování zapo atém p vodním odepisovatelem dle § 30 odst. 10 ZDP. V uvedeném ustanovení zákona o dani z p íjm na toto však pamatováno není.

V p ípad rozdílného p ístupu k odpis m, tedy stanovení jiné doby odepisování pro ú etní a pro da ové ú ely, p ípadá v úvahu také odložená da ová povinnost i závazek.

Kvantifikace práva stavby dle jeho povahy jako dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku vnímám jako možné řešení, které je bohužel typické pro naše daňové právo, vždy si vzpome me na vymezení institutu práva stavby, jak je definována samotná stavba, tedy sou část práva stavby. Daňové právo vytváří tímto další komplikovanost a nepřehlednost.

#### 4.5. Právo stavby a daň z nabývání nemovitých v cí

Podstatnou změnou, kterou přináší zákonné opatření Senátu o dani z nabývání nemovitých v cí již ve svém názvu, je skutečnost, že předmětem je nabytí vlastnického práva, ne již převod (přechod) vlastnického práva.

Samotný předmět transferu vlastnického práva – nemovitě v cí – zákonné opatření vymezuje pro svoje vlastní účely. Mezi nemovitě v cí je zahrnuto i právo stavby, které zatěžuje pozemek nacházející se na území ČR.

Předmětem daně z nabytí nemovitých v cí je i úplatné nabytí práva stavby, respektive jeho zřízení vlastníkem zatíženého pozemku ve prospěch stavebníka, a to bez ohledu na jeho nehmotnou i zhmotnou povahu. Předmětem daně z nabytí nemovitých v cí bude i úplatný převod práva stavby (viz. § 1252 odst. 1 NOZ) a opatření bez ohledu na povahu práva stavby.

Povaha práva stavby, což se týká předmětu daně, hraje roli s ohledem na ustanovení § 3 zákonného opatření v případě jeho zániku. V případě zániku zhmotnělého práva stavby, kdy stavba jako sou část práva stavby splyne s pozemkem, dochází u vlastníka pozemku k nabytí vlastnického práva. Pokud je toto nabytí úplatné, jsou naplněny znaky předmětu daně z nabytí nemovitých v cí. Naopak v případě zániku nehmotného práva stavby nedochází k žádnému nabytí a tento zánik není předmětem daně.

#### 4.6. Právo stavby a daň z nemovitých v cí

Zákon o dani z nemovitých v cí č. 338/1992 Sb., původní zákon o dani z nemovitostí, si i po zavedení zásady superficies solo cedit drží původní strukturu a systematiku a rozděluje předmět daně na pozemky a na stavby a jednotky. Zákon o dani z nemovitých v cí si sám pro vlastní účely vymezuje tzv. zdanitelné stavby, které jsou jinak dle soukromého práva součástí pozemku, a v čně se tak proti původní úpravě úplně do konce roku 2013 nic nemění.

Zdanitelnou stavbou je mimo jiné i budova, kterou se pro účely daně z nemovitých v cí rozumí budova podle katastrálního zákona č. 256/2013 Sb.. Pokud je tedy součástí práva



stavby (zhmotná podoba práva stavby) nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěná a navěnek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí, je tato stavba podle daně. Poplatníkem je v tomto případě vlastník zdanitelné stavby, přesněji tedy v našem případě oprávněný z práva stavby, jehož součástí je stavba.

#### 4.7. Právo stavby a daň z přidané hodnoty u plátců DPH

Samotný zákon o dani z přidané hodnoty zařazuje právo stavby do kategorie zboží. Toto zařazení by bylo možné vnímat vzhledem k důvodové zprávě ke zmíněnému ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) (vymezení podle daně) za nadbytečné. Důvodová zpráva<sup>5</sup> konstatuje: „K vypuštění převodu a převodu nemovitosti z § 2 odst. 1 písm. a) dochází z důvodu zahrnutí nemovitě v cí pod pojem zboží (viz § 4 odst. 2 písm. a)) a zahrnutí převodu i převodu nemovitě v cí pod dodání zboží podle § 2 odst. 1 písm. a)“. Vždy právo stavby je dle § 1242 nemovitou v cí. Ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty však říká, že zbožím se rozumí hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů. Domnívám se, že není možné konstatovat, že nemovitá věc je vždy hmotná věc, to nelze z ustanovení § 496-498 NOZ dovodit. A proto výslovné zařazení práva stavby do kategorie zboží, respektive definování skupiny zboží, je správné. Zařazení do kategorie zboží nebo služby, což jsou dvě základní kategorie pro vymezení podle daně, je velmi podstatné s ohledem zejména na stanovení místa plnění.

Zařazením práva stavby do kategorie zboží je určeno zdanění dispozic s právem stavby, s drobnými odchylkami, což se týká místa plnění, kdy místo plnění se řídí místem, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby (§ 7 odst. 6, § 10 odst. 2 ZDPH).

Dále je právo stavby zařazeno mezi tzv. vybrané nemovitosti (§ 56 ZDPH) a podléhá speciálnímu režimu. Změny týkající se ustanovení § 56 ZDPH nejsou pouze změnou související s rekodifikací soukromého práva hmotného, jak bylo uvedeno v důvodové zprávě i v důvodové zprávě k zákonnému opatření. Změna ustanovení týkající se dodání nemovitých v cí spoívá především ve zmíněném okruhu osvobozených plnění. Změna textu ustanovení vyvolala i mnoho jiných otázek a nejasností, které byly doslova hašeny informací GF k uplatnění DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých v cí po 1.1.2014 ust. § 56

---

<sup>5</sup> například: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

a § 56a zákona o dani z p ídané hodnoty<sup>6</sup>. Konstrukce osvobozených pln ní týkajících se nemovitých v cí je navázána bu ň na vydefinování podmínek pro osvobození pozemku nebo na plynutí ásu od kolauda ního souhlasu nebo zapo etí prvního užívání stavby, a to k tomu okamžiku, který nastane d íve. Je logické, že kolauda ní souhlas í užívání se týká stavby, a proto je t eba op t právo stavby rozd lit na jeho nehmotnou a zhmotn lou povahu. V p ípad nehmotné povahy práva stavby není možno splnit jakoukoli podmínku pro osvobození, ani dosáhnout na sníženou sazbu dan í. Zhmotn lá povaha práva stavby poskytuje pro posuzování dodání práva stavby práv tu hmotnou substanci - stavbu, která je p edm tem zkoumání, co se týká možností osvobození í aplikace snížené sazby dan í. U ásového testu v délce 5 let dle § 56 odst. 3 ZDPH nesmíme zapomenout na možnost aplikace zkrácené lh ty v délce 3 let pro stavby nabyté do 31.12.2012 (viz. p echodné ustanovení zák. . 502/2012 Sb.).

## 5. Záv r

Jak vyplývá z rozbor zdan ní práva stavby u jednotlivých daní, da ové právo zareagovalo na zavedení zásady superficies solo cedit v soukromém právu tak, že zachovalo rozd lení pozemk a staveb, které pro své vlastní ú ely definuje jako samostatnou kategorii. Toto ešení bylo zvoleno nap íklad í v období první republiky, jak vyplývá z jednotlivých ustanovení zák. . 76/1927 Sb., o p ímých daních. Tento p ístup zachování rozd lení pozemk a staveb pro da ové a ú etní ú ely m že být podroben kritice, ale zároveň je t eba uznat, že umož ňuje kontinuitu zejména samotného ú tování a nap íklad da ového odepisování.

Co se tedy týká zdan ní práva stavby, je vhodné se oprostít od výhradn í právního pohledu na právo stavby a spíše jej vnímat v mantinelech daných ú etními a da ovými p edpisy, a to zejména co se týká dan í z p íjm a dan í z p ídané hodnoty. Pro mnohé subjekty dan í bude podstatné rozhodnutí o samotném ú etním zachycení, pop ípad zachycení v tzv. da ové evidenci, práva stavby a zachycení dispozic s právem stavby. Veške í adresáti da ových a ú etních p edpis ů musí vzít v úvahu, že jde nemovitou v c. Tato um le definovaná nemovitá v c však m že nabývat nehmotné i zhmotn lé povahy, což je dle mého názoru mnohdy ur ující pro správné zaú tování, pop ípad zaevidování v da ové evidenci, a pro správné zdan ní, respektive rozhodnutí, zda je právo stavby p edm tem dan í, zda existuje možnost osvobození, í jaká sazba má být aplikována.

---

<sup>6</sup> například: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace\\_k\\_par\\_56\\_od\\_roku\\_2014.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf)

Teprve čas a praktické zkušenosti ukáží, zda právo stavby jako nemovitá věc, bude účelně zachycována ve své nehmotné povaze jako dlouhodobý nehmotný i jako dlouhodobý hmotný majetek. Argumenty je možné najít pro obě řešení. Bylo by však vhodné hledat argumenty v cílech a při hledání správné cesty jen slepě nepřijímat tzv. "závazný" text Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, nebo i samotná závaznost může být předmětem diskuze, a to nejen v rovině teoretické – závaznost směrnice jako takové, ale i v rovině vykazování majetku ve výkazech.

V oblasti daní z přidané hodnoty bude poměrně zásadní vydefinování a ustálení pojmu pozemek. V současné době samotný zákon o dani z přidané hodnoty pojem pozemek nevynechává, tudíž by bylo logické použít vymezení pojmu pozemek dle katastrálního zákona. Vymezením pojmu pozemek se však zabývá již zmíněná Informace GF k uplatnění DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1.1.2014 ust. § 56 a § 56a zákona o dani z přidané hodnoty, která pojem pozemek zužuje na pojem parcela. S problematikou vymezení pojmu pozemek, část pozemku, parcela souvisí i rozsah zatížení pozemku právem stavby, a to co do plochy a tedy i základu daní z přidané hodnoty.

Podle mého názoru přinese v praxi právo stavby mnoho rozdílných situací, a to nejen proto, že se jedná o nový institut, ale také vzhledem ke smluvní volnosti, která je často velmi kreativní. Důležitější je skutečný stav správně popsat a umět zachytit nejen účelně, ale i daňově.

## 6. Seznam použité literatury a pramen

- zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 502/2012 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v etn. d. vodové zprávy
- zákon č. 563/1991 Sb., o úetniectví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o úetniectví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "české účetní standardy pro podnikatele")

- zákon . 256/2013 Sb., katastrální zákon, ve znění pozdějších předpisů
- zákon . 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- zákonné opatření Senátu . 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, včetně vodové zprávy
- zákonné opatření Senátu . 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, včetně vodové zprávy
- zákon . 86/1912 z.ř., o stavebním právu
- návrh Občanského zákoníku z roku 1937
- zákon . 88/1947 Sb., o právu stavby
- zákon . 141/1950 Sb., občanský zákoník
- zákon . 40/1964 Sb., občanský zákoník
- zákon . 89/2012 Sb., občanský zákoník, včetně vodové zprávy
- Informací GF k uplatnění DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1.1.2014 ust. § 56 a § 56a zákona o dani z přidané hodnoty
- metodická pomůcka Národní ústřední rady – Interpretace . 16 Účtování úplatn nabytého samostatného věcného břemene
- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU