

# **Zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty v letech 2013-2018**

Bc. Vlasta Gabková

---

Diplomová práce  
2019

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Vlasta Gabková**  
Osobní číslo: **M17003**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty v letech 2013–2018**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

#### II. Praktická část

- Identifikujte vybrané problémy vztahující se k nemovitostem z pohledu daně přidané hodnoty.
- Analyzujte použité řešení u vybraných problémů vztahující se k nemovitostem z pohledu daně z přidané hodnoty.
- Navrhněte optimalizaci řešení vybraných problémů vztahující se k nemovitostem z pohledu daně z přidané hodnoty.

### Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

**BAGGERMAN, Khadija et al.**. European tax handbook. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, c2016, 1104 p. ISSN 0925-9759.

**GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT**. DPH 2018: výklad s příklady. Praha: Grada, 2018, 429 s. ISBN 978-80-271-0799-5.

**HOLUBOVÁ, Olga**. Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně Ô 56 zákona o DPH. 2., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 143 s. ISBN 978-80-7552-082-1.

**SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI**. Value added tax: a comparative approach. Second edition. New York: Cambridge University Press, 2015, 537 p. ISBN 978-1-107-04298-8.

**SKÁLA, Milan**. Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 338 s. ISBN 978-80-7478-820-8.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Pavel Šich

Datum zadání diplomové práce: 14. prosince 2018

Termín odevzdání diplomové práce: 16. dubna 2019

Ve Zlíně dne 14. prosince 2018

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
*děkan*

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitelka ústavu*

**PROHLÁŠENÍ AUTORA  
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen v případě, že uzavřu licenční smlouvu uzavřenou mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

**Prohlašuji,**

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12.4.2019

Jméno a příjmení: Vlasta Gabková

.....

podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce je zaměřena na zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty v letech 2013-2018. Podstatou diplomové práce bylo zkoumání v praxi aplikovaných postupů v oblasti zdanění developerských projektů, následně bylo provedeno vyhodnocení. Byly zkoumány dva pohledy na zdanění developerských projektů v prvním případě byla developerem fyzická osoba a v druhém případě developerem byla osoba právnická. V práci bylo navrženo řešení, které umožňuje daňovou optimalizaci aplikovaných postupů v průběhu let 2013-2018 s využitím i do budoucna. Hlavním výsledkem práce je provedena daňová optimalizace, která zahrnuje podání dodatečných daňových přiznání, návrh na změnu právní formy podnikání a doporučení aplikace přídatného spoluvlastnictví.

Klíčová slova: developer, daň z přidané hodnoty, přídatné spoluvlastnictví, dodatečné daňové přiznání, nemovitost

## **ABSTRACT**

The thesis is focused on the taxation of developers from the perspective of value added tax in 2013-2018. The essence of the thesis was to investigate the applied procedures in the field of taxation of developer projects, and then to evaluate them. Two perspectives on the taxation of developer projects were examined in the first case, the developer was an individual and in the second case the developer was a legal entity. In the thesis, a solution was proposed that enables tax optimization of applied procedures in the years 2013-2018 with use in the future. The main result of the thesis is a tax optimization, which includes the submission of additional tax returns, a proposal to change the legal form of business and recommendations for the application of additional co-ownership.

Keywords: developer, value added tax, additional co-ownership, additional tax return, property

V první řadě bych chtěla poděkovat svému vedoucímu diplomové práce Ing. Pavlu Šichovi za odborné vedení, faktické připomínky, motivaci, pomoc a rady při zpracování této práce. Následné poděkování patří i zkoumaným subjektům za jejich ochotu, sdílnost a vstřícnost. V neposlední řadě velké poděkování patří i mé rodině a příteli za obrovskou podporu, trpělivost a pomoc při zpracování diplomové práce.

# OBSAH

ÚVOD.....	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY .....	13
1.1 DAŇ A JEJÍ KONSTRUKCE .....	13
1.1.1 Definice daně .....	13
1.1.2 Daňový subjekt.....	14
1.1.2.1 Poplatník .....	14
1.1.2.2 Plátce.....	14
1.1.3 Předmět daně .....	14
1.1.4 Osvobození od daně .....	14
1.1.5 Základ daně .....	15
1.1.6 Zdaňovací období.....	15
1.1.7 Odpočty od základu daně .....	15
1.1.8 Sazba daně.....	15
1.1.9 Slevy na dani .....	15
1.2 TŘÍDĚNÍ DANÍ .....	15
1.2.1 Přímé daně.....	16
1.2.2 Nepřímé daně .....	16
1.3 ZPŮSOBY VÝBĚRU DANĚ.....	17
1.3.1 Záloha na daň .....	17
1.3.2 Splátky daně .....	17
1.3.3 Srážka daně .....	17
1.4 SPRÁVA DANÍ .....	18
1.4.1 Účastníci řízení.....	18
1.4.2 Předmět správy daní .....	18
1.4.3 Postup při správě daní .....	18
1.4.4 Cíl správy daní .....	19
1.4.5 Daňové řízení .....	19
1.5 ZÁKLADNÍ FUNKCE DANÍ.....	20
1.5.1 Fiskální funkce .....	20
1.5.2 Alokační funkce .....	21
1.5.3 Redistribuční funkce .....	21
1.5.4 Stabilizační funkce .....	21
1.5.5 Stimulační funkce.....	21
2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V OBLASTI NEMOVITÝCH VĚCÍ.....	22
2.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ V OBLASTI ZDANĚNÍ DEVELOPERŮ Z POHLEDU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	22
2.1.1 Nemovité věci (nemovitost).....	22
2.1.2 Pozemek .....	22
2.1.3 Parcela .....	23
2.1.4 Budova .....	24
2.1.5 Stavba.....	24

2.1.6	Kolaudace.....	25
2.1.7	Rodinný dům.....	25
2.1.8	Stavba pro sociální bydlení.....	25
2.1.9	Daňové subjekty.....	26
2.1.9.1	Osoby povinné k dani.....	26
2.1.9.2	Plátcí.....	26
2.1.10	Předmět daně.....	27
2.2	MÍSTO PLNĚNÍ.....	27
2.3	USKUTEČNĚNÍ ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ.....	27
2.4	SAZBY DANĚ.....	28
2.5	DODATEČNÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	28
2.6	EVROPSKÁ SMĚRNICE Č. 2006/112/ES V OBLASTÍ NEMOVITOSTÍ.....	29
2.7	OSVOBOZENÍ OD DANĚ BEZ NÁROKU NA ODPOČET § 56.....	32
2.8	ZDANĚNÍ DEVELOPERSKÝCH PROJEKTŮ.....	33
2.8.1	Developer.....	34
2.8.2	Developerské fáze a jejich vliv na DPH.....	34
2.8.2.1	Přípravná fáze.....	34
2.8.2.2	Realizační fáze.....	35
2.8.2.3	Obchodní fáze.....	36
<b>3</b>	<b>PŘIDATNÉ SPOLUVLASTNICTVÍ.....</b>	<b>37</b>
<b>4</b>	<b>POJIŠTĚNÍ OSOB SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNĚ ČINNÝCH.....</b>	<b>39</b>
4.1	ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ.....	39
4.1.1	Vyměřovací základ.....	39
4.1.2	Sazba zdravotního pojištění.....	39
4.2	SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ.....	40
4.2.1	Vyměřovací základ pro sociální pojištění.....	40
4.2.2	Sazby pojistného.....	41
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>42</b>
<b>5</b>	<b>ZÁKLADNÍ INFOMACE O PROJEKTECH.....</b>	<b>43</b>
5.1	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ FO.....	43
5.2	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ PO.....	46
<b>6</b>	<b>DEVELOPERSKÉ PROJEKTY U VYBRANÝCH SUBJEKTŮ.....</b>	<b>47</b>
6.1	DEVELOPERSKÝ PROJEKT V ROCE 2013.....	47
6.1.1	Právní úprava pro rok 2013.....	47
6.1.2	Developerský projekt vybrané FO.....	48
6.1.3	Developerský projekt vybrané PO.....	49
6.2	DEVELOPERSKÉ PROJEKTY V ROCE 2014.....	50
6.2.1	Právní úprava pro rok 2014.....	50
6.2.2	Developerský projekt vybrané FO.....	52
6.2.3	Developerský projekt vybrané PO.....	54
6.3	DEVELOPERSKÉ PROJEKTY V ROCE 2015.....	56
6.3.1	Právní úprava pro rok 2015.....	56



6.3.2	Developerský projekt vybrané FO .....	56
6.3.3	Developerský projekt vybrané PO .....	57
6.4	DEVELOPERSKÉ PROJEKTY V ROCE 2016.....	58
6.4.1	Právní úprava pro rok 2016.....	58
6.4.2	Developerský projekt vybrané FO .....	60
6.4.3	Developerský projekt vybrané PO .....	61
6.5	DEVELOPERSKÉ PROJEKTY V ROCE 2017.....	62
6.5.1	Právní úprava pro rok 2017.....	62
6.5.2	Developerský projekt vybrané FO .....	62
6.5.3	Developerský projekt vybrané PO .....	63
6.6	DEVELOPERSKÉ PROJEKTY V ROCE 2018.....	63
6.6.1	Právní úprava pro rok 2018.....	63
6.6.2	Developerský projekt vybrané FO .....	64
6.6.3	Developerský projekt vybrané PO .....	64
6.7	SHRNUTÍ DEVELOPERSKÝCH PROJEKTŮ .....	65
<b>7</b>	<b>DAŇOVÁ OPTIMALIZACE JEDNOTLIVÝCH DEVELOPERSKÝCH PROJEKTŮ .....</b>	<b>69</b>
7.1	DODATEČNÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ VYBRANÉ FO .....	69
7.1.1	Dodatečné daňové přiznání vybrané FO za rok 2016 .....	70
7.1.2	Dodatečné daňové přiznání vybrané FO z rok 2017 .....	71
7.1.3	Dodatečné daňové přiznání vybrané FO za rok 2018 .....	72
7.1.4	Úroky z prodlení .....	73
7.2	DOPORUČENÍ ZMĚNY PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ.....	75
7.3	PŘÍDATNÉ SPOLUVLASTNICTVÍ .....	76
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>78</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>80</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>84</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>86</b>

## ÚVOD

Tématem diplomové práce je zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty v letech 2013–2018. Téma se týká oblasti, ve které jsou často hledány způsoby, jak snížit hodnotu daně z přidané hodnoty odvedené správci daně. Diplomová práce je zaměřena na postupy, které byly v praxi běžně používány. Součástí diplomové práce je také upozornění na jisté zneužití práva či špatně zvoleného postupu při převodu nemovitostí z pohledu daně z přidané hodnoty.

Je třeba zmínit, že developerské projekty jsou dlouhodobou záležitostí (někdy i více jak 10 let), jedná se o projekty, které jsou z hlediska daňového plánování součástí strategického plánování. Jakékoliv náhlé legislativní změny jsou tak přímo promítnuté do zisků developerů, protože developéři nedokáží rychle reagovat na takové změny. Jedna taková změna nastala v roce 2014, kdy dle zákona musely být zdaněny pozemky obsahující inženýrské sítě. Subjekty podnikající v této oblasti následně našly způsob, jak toto ustanovení co nejvíce obejít a docházelo zcela běžně k vyčleňování pozemků s inženýrskými sítěmi na samostatné pozemky. Další legislativní změna nastala v roce 2016, kdy vstoupilo v platnost ustanovení o funkčním celku, což vedlo ke zdanění zahrad, které byly prodávány k rodinným domům.

Jednalo se o legislativní změny, které zasáhly mnohým developerům do zisků v nemalé výši. Téma nebylo nijak medializováno a nevole developerů ze ztrát nebyla tak výrazná z důvodu, že došlo k částečné kompenzaci ztrát růstem cen nemovitostí ve Zlínském kraji. V případě, kdy by k růstu cen nedošlo a došlo by naopak pouze k prohloubení ztrát dala by se nevole developerů očekávat ve výrazně vyšší míře.

Teoretická část upravuje problematiku zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty na teoretické úrovni. Nejprve je definována daňová soustava České republiky, následně je charakterizována daň z přidané hodnoty týkající se nemovitostí, vymezení pojmů z této oblasti. Dále je popsáno zdanění developerských projektů a přídatné spoluvlastnictví.

V rámci praktické části práce jsou řešeny dva developerské projekty, které se od sebe odlišují jak subjektem, který je provádí, tak samotným výstupem. První projekt je nastaven na prodej stavebních pozemků, zatímco projekt druhý se zaměřuje na prodej rodinných domů. Je třeba upozornit, že se jedná o domy pro sociální bydlení čili o domy, které nepřesáhnou celkovou podlahovou plochu o výměře 350 m<sup>2</sup>.

Nedílnou součástí práce je doporučení daňové optimalizace pro jednotlivé subjekty, která je zpracována na základě provedených analýz samostatně u každého sledovaného subjektu. Daňová optimalizace zahrnuje podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty, využití přídatného spoluvlastnictví či změnu právní formy podnikání.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Téma práce zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty v letech 2013-2018, bylo vybráno záměrně. Práce byla zpracována na doporučení odborníků z praxe, pro potřeby analýzy postupů, použitých ze stran developerů při zdanění převodu nemovitostí daní z přidané hodnoty.

Období, které diplomová práce zkoumá je vybráno účelně, kvůli promítnutí změn legislativního pojetí. V rámci diplomové práce je možné sledovat legislativní vývoj ustanovení týkající se převodu nemovitostí, konkrétně § 56 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. V diplomové práci se promítá účinnost nového občanského zákoníku, změny výkladu generálního finančního ředitelství v jednotlivých letech, ale také novely zákona o dani z přidané hodnoty.

Diplomová práce je zaměřena na dva developery, jeden ze subjektů je fyzická osoba, druhý subjekt zastává osoba právnická, konkrétně společnost s ručením omezeným. Fyzická osoba se zabývá prodejem stavebních pozemků, zatím co právnická osoba zařídí výstavbu nových domů, které následně prodává i se zahradou a spoluvlastnickým podílem na komunikaci. U obou subjektů je sledován postup při převodu nemovitostí v jednotlivých letech. Tyto postupy jsou zhodnoceny z pohledu daně z přidané hodnoty.

V práci jsou zpracovány kalkulace pro každý subjekt v každém roce individuálně. Z kalkulací vyplývá zisk, respektive ztráta, za každé sledované období samostatně. Zisky ani ztráty nejsou kumulované.

Kalkulace u vybrané FO byly následně podkladem pro podání dodatečného daňového přiznání za období 2016–2018.

Cílem práce je analyzovat použité postupy, upozornit na zneužití práva a následně doporučit daňovou optimalizaci vztahující se na použité postupy obou subjektů.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

*„Daňovou soustavou lze obecně definovat jako ucelený, komplexní a vzájemně provázaný systém platebních povinností označených jako daň, uložených z titulu státní moci státem, na základě zákona, daňovým subjektům v určitém časovém rámci, za účelem zajištění zdrojů příjmové stránky veřejných rozpočtů a následného uspokojování veřejných potřeb.“ (Zajíčková, Boháč a Večeř, 2012, s. 34)*

Podle Vančurové a Láchové (2018, s. 46) jsou daně řazeny do veřejných příjmů jako kvantitativně nejvýznamnější položka, avšak nikoliv jako jediná. Toto tvrzení potvrzuje i článek ministerstva financí ze dne 3.1.2019, který uvádí informace týkající se hospodaření České republiky v roce 2018, kde mimo jiné je patrné, že daňové příjmy dosahují hodnoty 88.25 % z celkových příjmů státního rozpočtu v roce 2018, a téměř 22,52 % z daňových příjmů tvoří inkaso DPH.

## 1.1 Daň a její konstrukce

Mezi základní konstrukční prvky jsou řazeny daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, zdaňovací období, odpočty od základu daně, sazba daně, slevy na dani. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12-13)

### 1.1.1 Definice daně

Definice daně je stanovena zákonem č. 280/2009 Sb. Daňový řád v §2 odst. 3:

*„(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

*a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*

*b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*

*c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“*

Široký (2016, s. 11) daň definuje jako právními normami stanovené právo státu na určité plnění od osoby neboli plátce daně, přičemž toto právo na plnění vůči konkrétní osobě uplatňuje pověřený státní orgán. Pokud plnění představuje daň, jedná se o nucený, právním předpisem uložený závazek plnění ve prospěch státu.

Hojně užívanou definici uvádí Kubátová (2018, s. 15): *„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně*

*z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitostí).“ S touto definicí pracuje i Vančurová a Láchová (2018, s. 9).*

### **1.1.2 Daňový subjekt**

Definice daňového subjektu je stanovena zákonem č. 280/2009 Sb. Daňový řád v §20:

*„(1) Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“*

Vančurová a Láchová (2018, s. 14) uvádějí definici *„Daňový subjekt je osoba podle zákona povinna strpět, odvádět nebo platit daň.“*

Obecně jsou rozlišovány dvě základní skupiny daňových subjektů, a to konkrétně poplatník daně a plátce daně. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 14)

#### **1.1.2.1 Poplatník**

Dle Zajíčkové, Boháče a Večeře (2012, s. 24) se poplatníkem rozumí daňový subjekt, jehož majetek či příjem je podroben dani a je zamýšleným nositelem daňového břemene, je tím komu se díky dani krátí disponibilní zdroje.

#### **1.1.2.2 Plátce**

Plátce představuje daňový subjekt, který je povinen ze zákona daň odvést do veřejného rozpočtu, daň vybranou od jiných subjektů, nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. (Buchta, 2016, s. 58)

### **1.1.3 Předmět daně**

Předmětem zdanění může být daňový subjekt sám, majetek, důchod nebo spotřeba. Obecně je předmět daně vymezena veličina, ze které se daň vybírá. Stručné vymezení předmětu daně je obvykle součástí názvu daňového zákona (např. zákon o dani z příjmů). (Vančurová a Láchová, 2018, s. 16)

### **1.1.4 Osvobození od daně**

Podle Vančurové a Láchové (2018, s. 19) osvobození od daně vymezuje tu část předmětu daně, ze které se daň nevybírá, resp. kterou daňový subjekt není povinen, ale není z pravidla ani oprávněn zahrnout do základu daně (je osvobozená).

### 1.1.5 Základ daně

Podle Zajíčkové, Boháče a Večeře (2012, s. 31) se základem daně rozumí kvantifikovaný předmět daně, základ daně může být vyjádřen v naturálních jednotkách (např. výměra nemovitosti), nebo v peněžních jednotkách (např. u důchodových daní).

### 1.1.6 Zdaňovací období

*„Zdaňovací období je pravidelný časový interval, za který nebo na který se základ daně stanoví a daň vybírá.“* (Vančurová a Láchová, 2018, s. 22)

Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní rok (12 měsíců), dále zdaňovacím obdobím může být kalendářní měsíc či kalendářní čtvrtletí. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 22)

### 1.1.7 Odpočty od základu daně

Odpočty od základu daně jsou děleny na odpočty od základu daně standardní a nestandardní. **Standardní** odpočty od základu daně snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku nebo část základu daně (obvykle stanoveným procentem), k uplatnění odpočtu je nutné, aby daňový subjekt splnil podmínky pro uplatnění. **Nestandardní** odpočty tvoří položky, o které může daňový subjekt snížit základ daně v prokazatelně vynaložené výši, jsou zde řazeny zejména bezúplatná plnění (dříve dary), uplatnění těchto odpočtů může být limitováno. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 23)

### 1.1.8 Sazba daně

Sazba daně představuje určitý postup, kterým se stanoví, ze základu daně sníženého o odpočty, výše daně. Sazba daně může být rozdělena na dvě skupiny, a to na daně jednotné a daně diferencované. (Buchta, 2016, s. 59)

### 1.1.9 Slevy na dani

Jedná se o položky, které při splnění určitých podmínek, snižují základní výši daně na rozdíl od odpočtu, který snižuje základ daně. (Buchta, 2016, s. 59)

## 1.2 Třídění daní

Jak uvádí Müllerová a Šindelář (2016, s. 25) daně jsou obecně třízeny do dvou kategorií na přímé a nepřímé. Vančurová a Láchová (2018, s. 37) třídění doplňuje o další varianty dělení,



na daně běžné a kapitálové, dále z pohledu výběru daní na daně za zdaňovací období a daně na zdaňovací období.

### 1.2.1 Přímé daně

U přímých daní lze přesně určit osobu (poplatníka), která bude daň platit, což znamená, že poplatník a plátce je jedna a tatáž osoba. Předmětem daně je obvykle důchod poplatníka nebo majetek poplatníka. Na základě předmětu daně jsou dále přímé daně rozdělovány na důchodové a majetkové. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 25)

**Důchodové daně** neboli daně z příjmů jsou primárně rozdělovány do dvou skupin a to na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Jedná se o třetí nejdůležitější příjem do státního rozpočtu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 59)

**Majetkové daně** se týkají zdanění zejména nemovitých věcí, v současných systémech se majetkové daně používají pouze doplňkově, nejčastěji jsou příjmem nižších samosprávných celků nikoliv příjmem státního rozpočtu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 17)

Müllerová a Šindelář (2016, s. 25) doplňují výčet daní, které spadají do majetkových daní a to: daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a silniční daň.

### 1.2.2 Nepřímé daně

Dle Lipovské (2017, s. 146) se nepřímou daní rozumí daň, která není přímo viditelná nýbrž je součástí ceny zboží či služby, daň neodvádí přímo zákazníci, ale odvádí jí prostřednictvím obchodníka neboli plátce daně, výše těchto daní představuje přibližně 60 % daňových příjmů do státního rozpočtu.

Nepřímé daně představují daně ze spotřeby, která je součástí ceny zboží nebo služeb jako přírůžka, kterou spotřebitel (zákazník) platí v rámci úhrady své spotřeby. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 25)

Müllerová a Šindelář (2016, s. 25) uvádějí třízení nepřímých daní na selektivní daně (spotřební daň), daně univerzální (daň z přidané hodnoty) a daně ekologické (daň ze zemního plynu, z elektřiny a z pevných paliv).

### 1.3 Způsoby výběru daně

Pravidla pro způsoby výběru daní určuje stát. Ze zákona vyplývá povinnost daňového subjektu stanovit si výši daně. Subjekt daně předává správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně, obvykle pomocí formulářů, daňových příznání. (Buchta, 2016, s. 59)

Daňové příznání je podáváno na každé případně za každé zdaňovací období (výjimku tvoří daň z nemovitých věcí). Vzhledem k tomu, že u většiny daní je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, výběr daní jednorázově (k datu podání daňového příznání) by znamenalo vysoké nároky na výši likvidních prostředků v ekonomice ke dni splatnosti, navíc by docházelo k nerovnoměrnému časovému plnění veřejných rozpočtu. Právě z těchto důvodů se zejména vyšší výběry daní realizují formou částečného plnění. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 40)

#### 1.3.1 Záloha na daň

Daňovým subjektům se zejména u běžných daní určí povinnost a v průběhu zdaňovacího období se odvádí záloha na daň, jedná se o povinnou platbu, kterou odvádí daňový subjekt před vyměření daňové povinnosti na zdaňovací období. (Buchta, 2016, s. 59)

V okamžiku, kdy je daň přesně stanovena, ve lhůtě splatnosti, se porovná výše daně na (za) zdaňovací období a výše zaplacených záloh v daném zdaňovacím období. V případě že jsou zálohy nižší než výše daně, daňový subjekt je povinen zaplatit **doplatek** daně, je-li tomu naopak, úhrn zaplacených záloh je vyšší než vyčíslená daň, daňovému subjektu vzniká **přeplatek** na dani. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 41)

#### 1.3.2 Splátky daně

Buchta (2016, s. 59) i Vančurová a Láchová (2018, s. 41) se shodují na definici splátky daně, jakožto na postupném plnění již stanovené daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období, na které se daň vyměřuje, velikost splátek představuje poměrnou část celkové výše daně.

#### 1.3.3 Srážka daně

Jedná se o výběr se dvěma daňovými subjekty, plátcem daně, který je přímým daňovým subjektem, daň vypočte a pod svou majetkovou odpovědností odvede, a poplatníkem, z jehož příjmu plátce daně provede srážku. Poplatník je nepřímým, zprostředkovaným daňovým

subjektem. Provedená srážka daně představuje konečné splnění daňové povinnosti. (Vančurová a Láchová, 2018 s. 41)

## 1.4 Správa daní

Vančurová a Boněk (2011, s. 21) správu daní definují jako „*Postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Tato definice je totožná s definicí, která vychází z §1 odst. 2 zákona 280/2009 Sb. daňový řád. Buchta (2016, s. 62) konkretizuje definici o splnění daňových povinností, zejména o právo vyhledávat daňové subjekty, daně vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat.

### 1.4.1 Účastníci řízení

**Účastníci řízení** jsou osoby, které provádějí úkony ve správě daní, jedná se o daňové subjekty, osoby vykonávající dohled státu a správní orgány či správci daně. (Buchta, 2016, s. 62)

**Správce daně** se rozumí orgány, které jsou státem pověřeny správou daní. Existuje několik soustav orgánů, které jsou správci daní. Převážnou většinu daní spravují orgány finanční správy, jedná se o nejdůležitější správce daně. Správce daně mohou dále být celní orgány (celní úřady), místní orgány (obecní úřady). (Vančurová a Láchová, 2018, s. 71)

### 1.4.2 Předmět správy daní

Předmětem správy daní se rozumí peněžitá plnění, která zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, dále také peněžitá plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 24)

### 1.4.3 Postup při správě daní

Podle Vančurové a Boňka (2011, s. 24) postup při správě daní není totožný s (dílčím) daňovým řízením. Vyústěním nemusí být v každém případě pouze vyměření daně apod., může se jednat o postup k odstranění pochybností, který ovšem může předcházet vyměření daně, ale může tento postup vést až k daňové kontrole. Postupy při správě daní se dějí často i mimo samotné daňové řízení.

#### 1.4.4 Cíl správy daní

Podle Vančurové a Láchové (2018, s. 71) cílem správy daní je vybrat daně ve správné výši a včas.

Buchta (2016, s. 62) uvádí jako definici cíle daňového řízení, vybrat daně, tak aby nebyly kráceny daňové příjmy.

#### 1.4.5 Daňové řízení

Daňové řízení plní cíl správy daní, jedná se o individuální řízení s konkrétním daňovým subjektem o konkrétní dani za jedno zdaňovací období. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 22)

Účastníky řízení k zákonnému postupu při stanovení daňové povinnosti a vybírání daní zavazují zásady, úkony a části daňového řízení. (Buchta, 2016, s. 62)

Dle Buchty (2016, s. 62) mezi zásady daňového řízení patří např.:

- zásada zákonného postupu,
- zásada nevěřejnosti,
- zásada přiměřenosti kroků a úkonů správce,
- zásada volného hodnocení důkazů správcem daně, atd.

Buchta (2016, s. 63) dále specifikuje úkony v daňovém řízení, např.:

- podání daňového subjektu,
- rozhodnutí správce daně,
- poučení o opravném prostředku,
- platební výměr, atd.

Daňové řízení lze rozdělit do čtyř hlavních etap:

1. přípravné práce – vyměření daňové povinnosti, registrace daňových subjektů a podstatných skutečností pro budoucí vyměření a evidenci daní;
2. vyměřovací řízení – správce daně vyměří daňovou povinnost, dochází k podání daňového přiznání jako podkladu pro vyměření daně, či hlášení;
3. placení daní (ve stanovených lhůtách);
4. vymáhací řízení – vymáhání nedoplatku správcem daně (daň může být zajištěna zajišťovacím příkazem, výzvou k zaplacení daňového nedoplatku, v nejkrajnějším případě může být použit i exekuční příkaz). (Buchta, 2016, s. 63)

## 1.5 Základní funkce daní

Ekonomická věda považuje daně za nedílnou součást ekonomiky, vnímá jejich úzké propojení s ostatními ekonomickými nástroji. Z tohoto důvodu jsou daním připisované kromě základní fiskální funkce, i stejné funkce, jaké plní celá oblast veřejných financí, konkrétně tedy funkce alokační, redistribuční i stabilizační. (Klimešová, 2018, s. 28)

Vančurová a Láchová (2018, s. 11) doplňují výčet funkcí daní o funkci stimulační.



Obr. 1. Základní funkce daní (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11)

### 1.5.1 Fiskální funkce

Klimešová (2018, s. 29) i Vančurová a Láchová (2018, s. 11) se shodují v tvrzení, že se jedná o primární funkci daní, která má za úkol naplnit veřejný rozpočet.

Každá daňová soustava plní funkci fiskální, která je ve skutečnosti více či méně součástí každé z funkcí např. u funkce alokační je nutné nejprve získat prostředky na financování oblastí trhem opomíjených, u redistribuční funkce na financování podpory chudým atd. (Klimešová, 2018, s. 29)

### 1.5.2 Alokační funkce

Příjmy z výběrů daní plní alokační funkci stejně jako přímé výdaje do oblastí či odvětví, ve kterých je zájem o veřejné investice. Pro daňový subjekt není úplně podstatné, zda dostane od státu dotaci či příspěvek, anebo mu stát umožní odvést nižší daň a tím získá prostředky pro potřebnou investici. V případě, že stát poskytuje zvýhodnění prostřednictvím daňových úspor jedná se o nepřímé financování neboli o nepřímé daňové podpoře (daňovém výdaji). (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12)

### 1.5.3 Redistribuční funkce

Jedná se o funkci přerozdělovací. Stát prostřednictvím daní vyrovnává rozdíly v důchodu svých občanů tak, aby na jedné straně v zemi nebyli lidé extrémně bohatí a na druhé straně lidé extrémně chudí. (Lipovská, 2017, s. 143)

### 1.5.4 Stabilizační funkce

Stabilizační funkce slouží například k zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice. V období, kdy je ekonomika ve fázi konjunktury daně se odčerpávají do rozpočtů ve vyšší částce a zároveň tvoří rezervu na horší časy. V případě, kdy se ekonomika nachází ve fázi stagnace stabilizační funkce zase pomáhá ekonomiku nastartovat. (Lipovská, 2017, s. 143)

### 1.5.5 Stimulační funkce

Funkce využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány zpravidla jako nežádoucí (újma), tudíž jsou ochotny udělat všechno pro to, aby svou daňovou povinnost omezily nebo alespoň snížily. Právě z toho důvodu stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor anebo je naopak vystavuje vyšší míře zdanění, v případě že se chovají nezodpovědně. Za daňovou úsporu můžeme považovat snížení podnikatelského rizika tím, že subjektům je umožněno o ztrátu z podnikání v následujících letech snížit základ daně z příjmů. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12-13)

## 2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V OBLASTI NEMOVITÝCH VĚCÍ

Problematiku daně z přidané hodnoty upravuje Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zahrnuje i implementaci Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu je nutné ustanovení výkladově nejednoznačná vykládat v souladu s požadavky Evropské unie, tedy eurokonformně. (Skála, 2015, s. 132)

Daň z přidané hodnoty je typ vícestupňové prodejní daně uvalené na zboží a služby, která je vybírána po částech v každé fázi produkce a distribuce zboží nebo poskytování služeb, v poměru k hodnotě přidané každým plátcem daně. (Schenk, Thuronyi a Cui, 2015, s. 17)

### 2.1 Vymezení základních pojmů v oblasti zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty

#### 2.1.1 Nemovité věci (nemovitost)

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník v § 498, odst. 1 definuje nemovité věci následovně:

*„Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, 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.“*

Pojem nemovitost představuje legislativní zkratku, která vychází ze zákona č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí, který zkratku definuje v §1, odst. 1:

*„Katastr nemovitostí (dále jen „katastr“) je veřejný seznam, který obsahuje soubor údajů o nemovitých věcech (dále jen „nemovitost“) vymezených tímto zákonem zahrnující jejich soupis, popis, jejich geometrické a polohové určení a zápis práv k těmto nemovitostem.“*

#### 2.1.2 Pozemek

Definice pojmu Pozemek vychází i ze zákona č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí, který uvádí následující definici v § 2 písm. a) *„Pro účely tohoto zákona se rozumí*

- a) pozemkem část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím, společným povolením, kterým se stavba*

*umísťuje a povoluje, veřejnoprávní smlouvou nahrazující územní rozhodnutí, územním souhlasem nebo hranicí danou schválením navrhovaného záměru stavebním úřadem, hranicí jiného práva podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků,*

Generální finanční ředitelství k pojmu pozemek uvádí svůj postoj v informacích GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016: „*Pojem „pozemek“ zákon o DPH ani směrnice o DPH nedefinují. Pozemek je část zemského povrchu. Je možné jím rozumět plochu ohraničenou způsobem užití pozemků nebo parcelu označenou parcelním číslem. Pozemek přitom může sestávat z jedné nebo více parcel.*

*Pozemek může být zastavěný i nezastavěný; může, ale nemusí na něm být provedena stavba ve stavebně právním smyslu; může na něm být zrealizována stavba jako součást práva stavby apod.*

*Pro účely uplatňování daně z přidané hodnoty je důležité, že pozemek jako takový (jako část zemského povrchu) je dílem přírody a nevzniká v žádném „výrobním“ procesu, v němž by se tvořila „přidaná hodnota“. Tímto procesem může proběhnout teprve až úprava pozemku např. pro výstavbu, pro zemědělské účely, rekreační účely apod., což se promítá do jeho hodnoty.“*

Skála (2015, s. 51-52) uvádí velmi zjednodušenou definici a to, že za pozemek je považována část zemského povrchu ohraničená téměř jakýmkoliv seznatelným způsobem. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je využíváno vymezení pozemku podle katastrálního zákona.

### **2.1.3 Parcela**

Zákon č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí parcelu definuje v § 2 písm. b) „*Pro účely tohoto zákona se rozumí b) parcelou pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem*“

Skála (2015, s. 52) uvádí, že existují na pojem parcela dva výkladové pohledy, první pohled vnímá pojem parcela jako pozemek, který je dohromady se zákonnými údaji o pozemku



evidován katastrem nemovitostí. Na rozdíl od druhého pohledu, který zastává názor, že parcela není vnímána jako pozemek, ale jako jeho odraz v katastrální evidenci. Z hlediska daňového je vhodnější spíše první pohled.

Katastrální vyhláška č. 357/2013 Sb. v příloze v bodu 1, kód 13 definuje zastavěnou plochu jako „*Pozemek, na němž je a) budova včetně nádvoří (tj. části zastavěného stavebního pozemku obsahující dvůr, vjezd, drobné stavby, bazén, zatravněné plochy, okrasné záhony a jiné přiléhající plochy, které slouží k lepšímu užívání stavby), vyjma skleníku, který je katastru evidován jako budova, postaveného na zemědělském nebo lesním pozemku, a vyjma budovy postavené na lesním pozemku a budovy evidované na pozemku vodní plocha,*

*b) společný dvůr,*

*c) zbořeniště,*

*d) vodní dílo.*

Ze znění vyhlášky vyplývá, že na jedné parcele mohou být dohromady např. budova, dvůr či bazén (což v principu tvoří uživatelský celek). Jedná se o skutečnost, která má významný dopad do posuzování pozemků podléhající či nepodléhající DPH při jejich převodu zejména v roce 2014. (Skála, 2015, s. 54)

#### **2.1.4 Budova**

Definice pojmu budova vychází ze zákona č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí z odst. 2 písm. l) „*Pro účely tohoto zákona se rozumí l) budovou nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.*“

#### **2.1.5 Stavba**

Pojem stavba vymezuje zákon č. 183/2006 Sb. stavební zákon ve znění pozdějších předpisů v §2, odst. 3 a 4: „*(3) Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.*

*(4) Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.*“

S příchodem novely v roce 2013 se toto vymezení rozšířilo o výrobek plnící funkci stavby. Jedná se o výrobky jako jsou mobilní domy či domy na kolech. Pro potřeby DPH je důležité, že tyto výrobky nejsou pevně spojené se zemí a zůstávají samostatnou věcí v právním smyslu, i když jsou na pozemku stejného vlastníka. Naopak stavby pevně spojené se zemí (pouze tyto stavby) mají zvláštní právní režim, včetně funkčně souvisejících pozemků. (Skála, 2015, s. 58-59)

Zákon č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty využívá pojem stavba v § 48 a § 56, jedná se o pojem eurokonformní a o stavbu podle Směrnice ES, která ve článku 12 (viz kapitola 2.5.) s pojmem také pracuje. (Skála, 2015, s. 59)

### **2.1.6 Kolaudace**

S pojmem kolaudace pracuje i zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který v § 56 odst. 3: *„(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání*

*a) prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo*

*b) kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.*“

### **2.1.7 Rodinný dům**

Pojem rodinný dům se vyskytuje v zákonu o dani z přidané hodnoty, konkrétně u sazeb daně. Definice je shodná s definicí stavebně-právní, která vychází z přílohy vyhlášky č. 357/2013 Sb., katastrální vyhláška, blok 4. Způsob využití stavby, blok 7, která se odvolává na vyhlášku 501/2006 Sb.: *„Stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena [§ 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb.]*.“

### **2.1.8 Stavba pro sociální bydlení**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 48, odst. 5 vymezuje pojem stavba pro sociální bydlení: *„(5) Stavbami pro sociální bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí*

- a) stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m<sup>2</sup>,
- b) stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m<sup>2</sup>,
- c) obytný prostor pro sociální bydlení...“

### 2.1.9 Daňové subjekty

Z pohledu DPH jsou pro různé skupiny subjektů vytvořeny zvláštní kategorie, které se od sebe odlišují specifickými právy a povinnostmi stanovenými zákonem o DPH. (Kuneš, 2017, s. 23)

#### 2.1.9.1 Osoby povinné k dani

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty obecně definuje osoby povinné k dani v § 5, odst. 1: „(1) Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“

V prvním odstavci § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v souladu s předpisy Evropské unie, nejsou rozlišovány osoby povinné k dani podle typů subjektů, ale podle jejich činností. Zákon v některých souvislostech považuje za osobu povinnou k dani i osobu, která de facto ekonomickou činnost přímo nevykonává. (Galočík a Paikert, 2018, s. 26)

#### 2.1.9.2 Plátcí

Pojem plátcí v oblasti daně z přidané hodnoty definuje zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v § 6: „(1) Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

(2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.“

Osoba povinná k dani je povinna podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty podat přihlášku k registraci, a to nejpozději do 15 dnů od skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného obratu. Plátcem se následně stává od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k překročení obratu. (Kuneš, 2017, s. 24)

### 2.1.10 Předmět daně

Podle Baggerman et al. (2016, p. 254) předmětem daně z přidané hodnoty je:

- dodávka zboží za úplatu (včetně movitých věcí, tepelné a elektrické energie, plynu a vody),
- převody nemovitého majetku v důsledku změny majitelského titulu nebo práva na správu nemovitosti,
- poskytování služeb za úplatu, tj. dodání činností jiných než dodání zboží nebo převody nemovitého majetku,
- intra-komunitní akvizice zboží,
- dovoz zboží.

## 2.2 Místo plnění

Místo plnění vztahující se k dodání nemovité věci vymezuje zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v § 7, odst. 6: „*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.*“

## 2.3 Uskutečnění zdanitelného plnění

Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění při dodání nemovité věci zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty upravuje v § 21 odstavci 2.: „*Při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyzoomění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve...*“

V případě, že dojde k předání nemovité věci do užívání dříve, než je doručeno vyzoomění o zápisu změny vlastnického práva, považuje se tímto dnem zdanitelné plnění za uskutečněné. (Kuneš a Vondrák, 2018, s. 172)

## 2.4 Sazby daně



Obr. 2. Sazby DPH (Kuneš a Vondrák, 2018, s. 134)

Sazby daně z přidané hodnoty týkající výstavby nebo dodání stavby pro sociální bydlení stanovuje zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v § 49 v následujícím znění: „(1) První snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby, která je stavbou pro sociální bydlení.

(2) První snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se stavba nebo prostor mění na stavbu pro sociální bydlení.

(3) První snížená sazba daně se uplatní u dodání

a) stavby pro sociální bydlení,

b) pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení,

c) práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení, nebo

d) jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení

e) obytný prostor pro sociální bydlení,

## 2.5 Dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

Podmínky, za jakých bude daňový subjekt podávat dodatečné daňové přiznání vychází ze zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád z § 141 „(1) Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší

než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

(2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.“

## 2.6 Evropská směrnice č. 2006/112/ES v oblasti nemovitosti

Pro interpretaci zákona o dani z přidané hodnoty v oblasti nemovitých věcí jsou významné zejména články 12, 135, 137. (Skála, 2015, s. 133)

Významné články z hlediska daně z přidané hodnoty v oblasti nemovitých věcí uvádí Směrnice č. 2006/112/ES:

„Článek 12

1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;
- b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

„Článek 135

1. *Členské státy osvobodí od daně tato plnění:*

a) *pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty;*

b) *poskytnutí a sjednání úvěrů a správa úvěrů osobou, která je poskytlá;*

c) *sjednání a převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úvěrových záruk osobou, která úvěry poskytuje;*

d) *činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;*

e) *činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;*

f) *činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správu, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2;*

g) *správa fondů kolektivního investování, jak je vymezují členské státy;*

h) *dobání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb na jejich území, kolků a dalších podobných cenin za jmenovitou hodnotu;*

i) *sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy;*

j) *dobání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);*

k) *dobání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);*

l) *pacht nebo nájem nemovitosti.*

2. *Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:*

a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;

d) nájem bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně podle odst. 1 písm. l).“

„Článek 137

1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

a) finanční činnosti uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g);

b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

c) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

d) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby. “

Ve článku 135 Směrnice osvobozuje dodání budov nebo jejich částí k nim přiléhající s výjimkou dodání staveb nebo jejich částí před prvním obydlím, zároveň ve článku 137 uvádí, že členské státy mohou umožnit plátcům volbu zříci se předmětného osvobození a prodej stavby zdanit. Kritérium pro první obydlí lze na základě článku 12 nahradit i více kritérii například:

- a) dobou uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání, pokud nedojde k překročení doby pěti let, nebo
- b) dobou uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání nepřesáhne-li dva roky. (Holubová, 2016, s. 59)



Směrnice vždy pojednává o pozemcích, které se prodávají dohromady se stavbou. Buď dodání zdaňuje (je-li stavba nově postavena čili před prvním obydlím), nebo naopak osvobozuje. Pravidla pro dodání zastavěného pozemku, pokud s ním nedochází i k dodání stavby, ve Směrnici ani v související judikatuře nejsou k nalezení. (Holubová, 2016, s. 59)

## 2.7 Osvobození od daně bez nároku na odpočet § 56

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 56 uvádí osvobození od daně při dodání nemovitých věcí: „*Dodání nemovité věci*

*(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který*

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

*(2) Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém*

- a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a*
  - 1. který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo*
  - 2. v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo*
- b) může být podle stavebního povolení, společného povolení, kterým se stavba umísťuje a povoluje, nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.*

*(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání*

- a) prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo*
- b) kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.*

*(4) Vybranou nemovitou věcí se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí*

- a) stavba pevně spojená se zemí,*
- b) jednotka,*
- c) inženýrská síť,*

*d) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,*

*e) podzemní stavba se samostatným účelovým určením,*

*f) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.*

*(5) Plátce se může rozhodnout, že se u dodání pozemku podle odstavce 1 nebo u dodání vybrané nemovité věci po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatňuje daň. Pokud je příjemce plnění plátcem, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. 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.“*

Z koncepce § 56 je patrné, že jsou dána jiná kritéria pro osvobození dodání nezastavěného pozemku na straně jedné (odst. 1 a 2), a na straně druhé jsou jiná pravidla pro osvobození dodání ostatních nemovitých věcí (odstavec 3 a 4). Z § 56 odst. 1 vyplývá, že je od daně osvobozeno dodání pozemku, který je:

- nezastavěný (netvoří funkční celek s nemovitou stavbou), a zároveň
- není stavebním pozemkem. (Holubová, 2016, s. 52)

Zákonodárce využívá pojem nezastavěný pozemek jako „pozemek, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí“. Z toho vyplývá, že na pozemku nestojí žádná nemovitá stavba, jejímuž provozu by pozemek sloužil či jinak plnil její funkce a byl s ní využíván ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Výjimku tvoří drobné stavby, které nejsou pro potenciálního kupujícího důležité a které nemají při posouzení stupně zastavěnosti pozemku rozhodující význam. Z pohledu DPH by mohlo být dodání takových staveb spolu s pozemkem označeno za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, jímž je dodání samotného pozemku. Za jeden funkční celek není považován ani pozemek a inženýrská síť na něm umístěná, pokud jsou ve vlastnictví odlišných osob. Pozemek je tedy i na dále považován za nezastavěný, vede-li přes něj například elektrické vedení či plynovod ve vlastnictví rozvodných závodů. (Holubova, 2016, s. 52)

## **2.8 Zdanění developerských projektů**

V oblasti zdanění developerských projektů dochází k různým specifikám, které jsou typické pro dílčí fáze. (Skála, 2015, s. 184)

### 2.8.1 Developer

Obecně lze developerskou činnost chápat jako investiční činnost ve stavebnictví, zabývající se rozvojem a zhodnocením území. Činnost developera je podstatně rozsáhlejší jak činnost stavební firmy, za kterou je developer chybně zaměňován. Stavební činnost tvoří jednu z etap developerské činnosti. Před samotou stavební činností je vyhledávací činnost, vytvoření projektu a jeho sladění s územním plánem. Po stavební činnosti následuje zajištění kupujících či nájemců v souladu s developerským projektem. (Skála, 2015, s. 185)

Pojem *Special Purpose Vehicle (SPV)* je pro developerskou činnost velmi významný. Jedná se o společnost zvláštního určení, někdy je překládána jako jednoúčelová korporace. V praxi se jedná o dceřinou, někdy i sesterskou společnost, určenou pro jeden konkrétní projekt (výstavba jedné ulice, jednoho satelitního městečka). Hlavním důvodem pro vznik SPV je opatrnost bank, které nechtějí poskytovat úvěry rozběhlým firmám, aby nedošlo po poskytnutí úvěru k významnému závazku staré společnosti, který by mohl odčerpat peníze z úvěru mimo plánovaný projekt. Hlavní nevýhodou SPV jsou vzájemné vztahy v holdingu, které musí odpovídat cenám podle § 24 odst. 7 ZDP nebo § 36a ZDPH. (Skála, 2015, s. 185-186)

### 2.8.2 Developerské fáze a jejich vliv na DPH

Skála (2015, s. 187-188) preferuje dělení developerského projektu na přípravnou, realizační a obchodní fázi. Důvod tohoto rozdělení je ten, že každá z uvedených fází má odlišné daňové problémy a jejich řešení.

#### 2.8.2.1 Přípravná fáze

Jedná se o fázi, kdy developer hledá, kde by mohl, jaký projekt realizovat. Fáze je zakončena rozhodnutím o realizaci projektu, v této fázi obvykle dochází i k založení SPV, které vychází z informací od matky, která vyhledávací činnost prováděla a uspěla v ní. (Skála, 2015, s. 189)

#### Zákon o DPH - nárok na odpočet DPH

Z hlediska DPH je nutné v této fázi posoudit odpočet daně na vstupu podle § 72 a § 75 ZDPH. Je nezbytné, aby pro účely DPH bylo jasné a prokazatelné, k čemu vyhledávací činnost slouží. Měl by být zřejmý záměr i předmět výstavby a jeho následné použití (prodej, nájem, vlastní užívání), od toho se bude odvíjet i nárok na odpočet DPH. K prokazování jsou

třeba důkazní prostředky (zápis z jednání, schválený projekt záměru apod.), o všem by mělo být také informováno účetní oddělení. (Skála, 2015, s. 189)

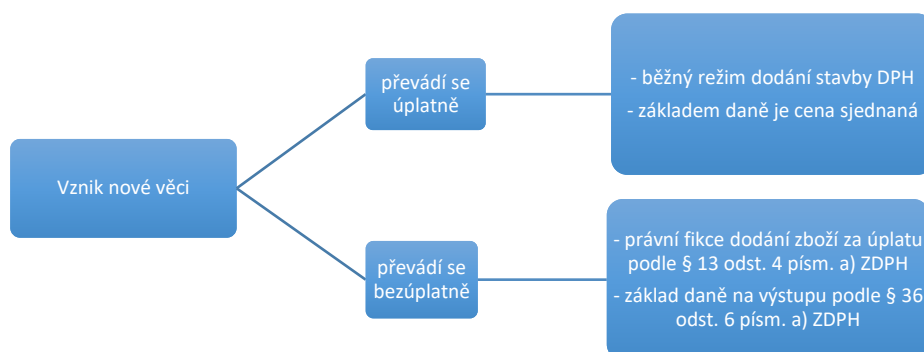
Pokud developer plánuje výstavbu rodinných domů, které bude prodávat jako cílové stavby s DPH, pak daň na vstupu bude nárokovat v plné výši. Pokud plánuje výstavbu nájemního bytového domu s prodejními prostorami, pak si uplatní odpočet s koeficientem. V případě že plánuje výstavbu nájemní administrativní budovy jako výslovnou zakázku pro konkrétního nájemce (neplátce) pak nárok na odpočet DPH na vstupu mít nebude. (Skála, 2015, s. 191)

### 2.8.2.2 Realizační fáze

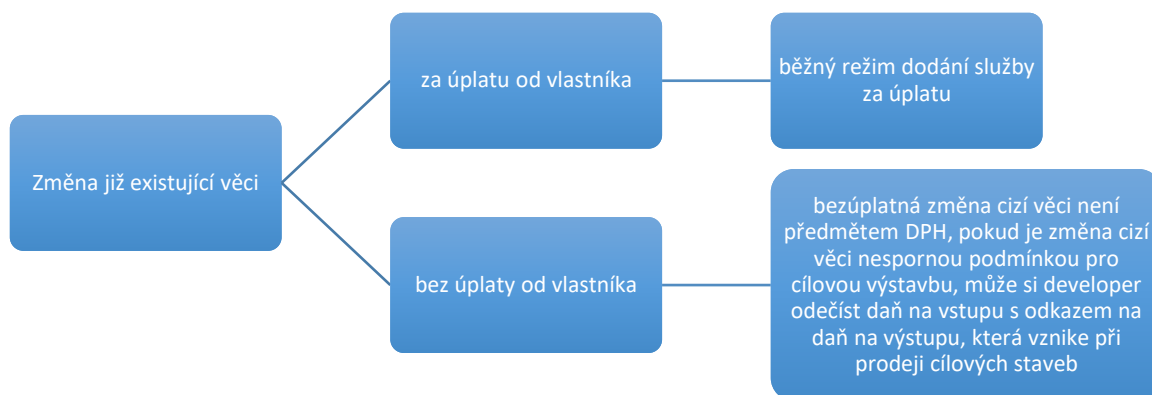
Dochází v této fázi k nákupu pozemků, právnímu auditu pozemku, k přípravě projektové a související dokumentace, získání nezbytných povolení (územní rozhodnutí, stavební povolení) a k vlastní výstavbě. V této fázi jsou připravovány budoucí smlouvy kupní a nájemní, čímž prolíná třetí fáze do fáze druhé. (Skála, 2015, s. 192)

### Zákon o DPH

**DPH u vyvolaných investic** – výstavba doprovodných staveb k cílovým stavbám developerského projektu. Vyvolané investice můžeme dělit: vzniká nová věc (páteřní rozvody vody, kanalizace, plynu, nové komunikace, nástupní ostrůvky apod.) a na změnu již existující věci (výstavba nových chodníků k místní komunikaci, zbudování odbočovacích pruhů, zhotovení vodorovného značení na komunikaci, aj.) (Skála, 2015, s. 197)



Obr. 3. Vyvolané investice – vznik nové věci (Skála, 2015, s. 197)



Obr.4. Vyvolané investice – změna již existující věci (Skála, 2015, s. 197)

### 2.8.2.3 Obchodní fáze

Jedná se o konečnou fázi developerského projektu, který obvykle končí nájmem či prodejem cílové stavby, v případě více staveb je možná kombinace nájmu a prodeje. (Skála, 2015, s. 200)

#### Zákon o DPH

*Cena sjednaná a DPH* – Smluvní strany si mohou výslovně sjednat, zda cena sjednaná je s případnou DPH či nikoliv (zejména v případě, kdy k ceně se DPH může vázat, ale taky nemusí). V případě pronájmu je v zájmu pronajímatele dát už do původního znění nájemní smlouvy, že nájemné se sjednává bez případné DPH a DPH pronajímatel uplatní, až pokud se nájemce stane plátcem. Obdobná situace může nastat i při prodeji stavby (prodávající je neplátce, který však do dne uskutečnění zdanitelného plnění se stane plátcem). Obecně lze považovat za vhodné u nájmu, resp. při dodání stavby, uvádět cenu sjednanou s případnou DPH, nebo bez případné DPH. (Skála, 2015, s. 201)

### 3 PŘIDATNÉ SPOLUVLASTNICTVÍ

Přidatné spoluvlastnictví definuje zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník v § 1223 odst. 1 a následujících ustanovení: „*Věc náležící společně několika vlastníkům samostatných věcí určených k takovému užívání, že tyto věci vytvářejí místně i účelem vymezený celek, a která slouží společnému účelu tak, že bez ní není užívání samostatných věcí dobře možné, je v přidatném spoluvlastnictví těchto vlastníků. Týká-li se přidatné spoluvlastnictví nemovité věci zapisované do veřejného seznamu, запиše se do veřejného seznamu i přidatné spoluvlastnictví.*“

Důležité pro určení, zda se jedná o přidatné spoluvlastnictví, je účel jeho využití, který musí být zachován po celou dobu, co důvod existence přidatného spoluvlastnictví trvá. Tento účel nelze nijak zmařit účelovou změnou věci, ani jejím zatížením způsobem narušujícím tento účel. Věc se může stát předmětem přidatného spoluvlastnictví buď to na základě zákona, nebo na základě dohody samotných spoluvlastníků. (Kindl a Rozehnal, 2015, s. 122)

Pokud se přidatné spoluvlastnictví týká nemovité věci, pak se společně s nemovitostí zapisuje do veřejného seznamu (katastru nemovitostí). Podíly jsou pak určeny na základě velikosti pozemků, které mají ve výlučném vlastnictví jednotliví spoluvlastníci. (Novotný et al., 2017, s. 91)

Podíl na věci v přidatném spoluvlastnictví může být převeden jen v případě, že dojde současně k převodu vlastnického práva k věci, k jejímuž využití věc v přidatném spoluvlastnictví slouží. Dochází-li k převodu vlastnického práva k takové věci, platí, že se převod vztahuje i na podíl na věci v přidatném spoluvlastnictví. (Kindl a Rozehnal, 2015, s. 123)

Právo využívat věc, která je předmětem přidatného spoluvlastnictví, mají všichni spoluvlastníci a nikomu z nich v tom nesmí být bráněno. Spoluvlastník se může platně vzdát práva na využívání věci, toto jednání však bude účinné jen pro toho, kdo jej činí, nikoli pro jeho právní nástupce. (Novotný et al., 2017, s. 91)

Oddělit věc z přidatného spoluvlastnictví lze za podmínky, že věc, k jejímuž využití věc v přidatném spoluvlastnictví sloužila, zanikla nebo změnila svůj účel tak, že věc, která byla předmětem přidatného spoluvlastnictví, už není potřebná. K oddělení může dojít buď to na základě dohody spoluvlastníků, nebo soudním rozhodnutím. V případě soudního rozhodnutí soud v takovém případě přikáže podíl oddělujícího se spoluvlastníka za náhradu zbývajícím

spoluvlastníkům podle poměru jejich podílů. Do doby, dokud trvá účel věci v přídatném spoluvlastnictví, nelze toto přídatné spoluvlastnictví zrušit. (Kindl a Rozehnal, 2015, s. 123)

Příkladem může být společná přístupová cesta v zahrádkářské kolonii. Každý zahrádkář je výlučným vlastníkem své zahrady, ale zároveň je však spoluvlastníkem přístupové cesty, která slouží i ostatním vlastníkům zahrad. (Novotný et al., 2017, s. 91)

## 4 POJIŠTĚNÍ OSOB SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNĚ ČINNÝCH

Osobou samostatně výdělečně činnou je nazýván plátcе pojistného, podnikající zpravidla na základě živnostenského či jiného oprávnění, který odvádí pojistné (a zálohy na pojistném) z tohoto podnikání za svoji osobu. Za OSVČ se považuje osoba, která má příjmy podle § 7 odst. 1 a 2 ZDP. (Šubrt et al., 2019, s. 317)

### 4.1 Zdravotní pojištění

Zákon č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění definuje OSVČ z pohledu zdravotního pojištění: „*Za osoby samostatně výdělečně činné se pro účely zdravotního pojištění považují:*

- 1. osoby podnikající v zemědělství;*
- 2. osoby provozující živnost;*
- 3. osoby provozující podnikání podle zvláštních předpisů; ...“*

#### 4.1.1 Vyměřovací základ

Vyměřovací základ činí 50 % z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, vždy po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. (Červinka, 2018, s. 97-98)

Vyměřovací základ v případě hlavní činnosti nemůže být nižší než minimální vyměřovací základ, ten je odvozován z poloviny průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za kalendářní rok, který o dva roky předchází roku, pro který je vyměřovací základ stanovován. (Červinka, 2018, s. 98)

Maximální vyměřovací základ byl od roku 2015 zrušen. (Červinka, 2018, s. 99)

#### 4.1.2 Sazba zdravotního pojištění

Sazbu zdravotního pojištění uvádí zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na veřejném zdravotním pojištění v § 2: “*§ 2 Výše pojistného*

- (1) Výše pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období.*
- (2) Výši pojistného je jeho plátcе povinen si sám vypočítat. Pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.“*



## 4.2 Sociální pojištění

OSVČ je poplatníkem:

- pojistného na důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jestliže je účastna důchodového pojištění,
- pojistného na nemocenské pojištění, jestliže se dobrovolně přihlásila k nemocenskému pojištění. (Ženíšková, 2018, s. 32)

### 4.2.1 Vyměřovací základ pro sociální pojištění

Zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti způsob stanovení vyměřovacího základu upravuje v § 5b odst. 1: *“Vyměřovacím základem osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % daňového základu; daňovým základem se pro účely tohoto zákona rozumí základ daně nebo dílčí základ daně stanovený podle § 7 zákona o daních z příjmů z příjmů ze samostatné činnosti po úpravě podle § 5 a 23 zákona o daních z příjmů...“*

Základ daně pro účely sociálního zabezpečení nelze upravit podle § 34 ZDP (nelze odečíst daňovou ztrátu, výdaje na výzkum a vývoj). (Ženíšková, 2018, s. 50)

V případě, že OSVČ vykonávají hlavní činnost, jsou povinny platit pojistné alespoň z minimálního měsíčního vyměřovacího základu, pro rok 2019 částka činí 8 175 a to:

- 29,2 % z vyměřovacího základu, výše minimální měsíční zálohy na pojistném na důchodovém pojištění činí 2 388 Kč. (Šubrt et al., 2019, s. 431)

V případě, že OSVČ vykonává vedlejší činnost, jsou povinny platit pojistné alespoň z minimálního měsíčního vyměřovacího základu pro rok 2019 tato částka činí 3 270 Kč.

- 29,2 % z vyměřovacího základu, výše minimální měsíční zálohy na pojistném na důchodovém pojištění činí 955 Kč. (Šubrt et al., 2019, s. 431)

Maximální vyměřovací základ se zjišťuje z rozhodného období, které je kalendářní rok. V roce 2019 je maximálním vyměřovacím základem pro OSVČ pro placení pojistného na sociální zabezpečení částka ve výši 48násobku průměrné mzdy, tj. částka 1 569 552 Kč. Po dosažení maximálního vyměřovacího základu už nedochází k placení pojistného na sociální zabezpečení. (Šubrt et al., 2019, s. 440)

#### 4.2.2 Sazby pojistného

Sazby pojistného vychází ze zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti z § 7 odst. 1 písm. c) a d): *„(1) Sazby pojistného činí: c) u osoby samostatně výdělečně činné*

*1. 29,2 % z vyměřovacího základu uvedeného v § 5b odst. 1 a 2, z toho 28 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti, jde-li o osobu samostatně výdělečně činnou účastnou důchodového pojištění,*

*2. 2,3 % z vyměřovacího základu uvedeného v § 5b odst. 3, jde-li o osobu samostatně výdělečně činnou účastnou nemocenského pojištění,*

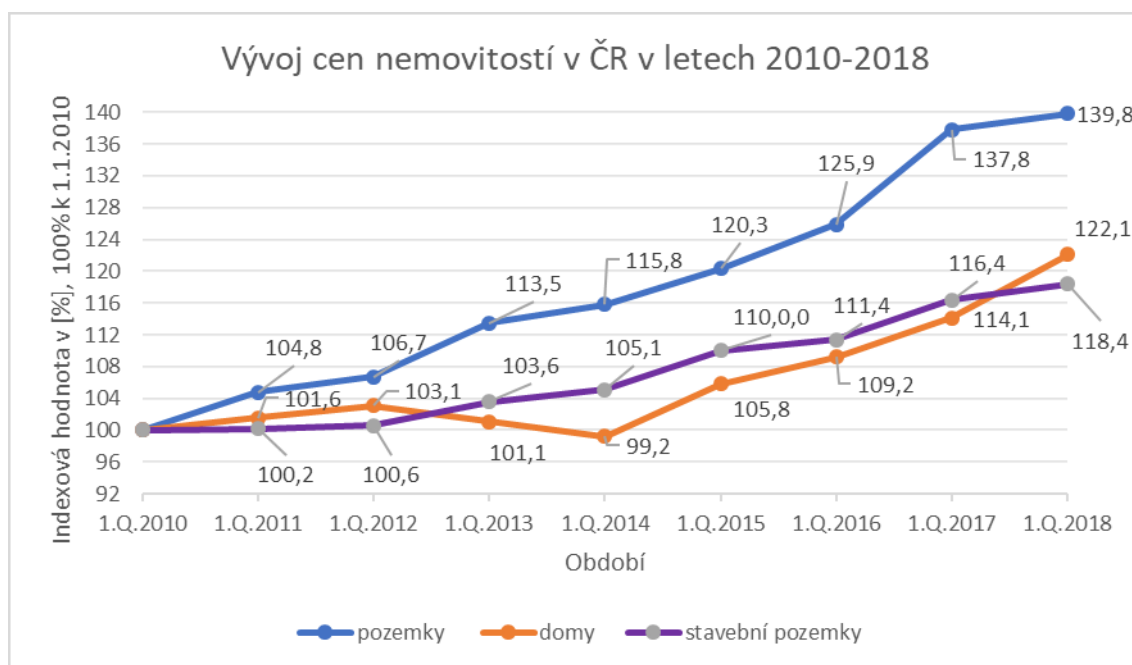
*d) u osoby dobrovolně účastné na důchodovém pojištění 28 % z vyměřovacího základu.*

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 ZÁKLADNÍ INFOMACE O PROJEKTECH

V rámci praktické části byly řešeny dva reálné subjekty, které si nepřejí být jmenovány a z tohoto důvodu jsou užívány pojmy vybraná FO a vybraná PO. Jak již fiktivní název napovídá, tak jeden ze subjektů je fyzická osoba a druhý subjekt představuje osobu právnickou, konkrétně s právní formou společnosti s ručeným omezením. Situace, které byly v rámci diplomové práce řešeny jsou skutečné, jedná se o projekty, které byly započaty v roce 2013 a do letošního roku nejsou stále uzavřeny.

Na následujícím obrázku je patrný vývoj cen nemovitostí, který pro zpracování diplomové práce byl důležitý z hlediska zdůvodnění růstu ceny pozemků, stavebních pozemků i rodinných domů.



Obr. 5. Vývoj cen nemovitostí v ČR v letech 2010-2018 (vlastní zpracování, ČTK, ČNB, ©2019)

### 5.1 Charakteristika vybrané FO

Vybraná FO podniká v oblasti developerské činnosti CZ NACE 41.10., ve Zlínském kraji. Jedná se o plátce DPH, který vede daňovou evidenci. Subjekt nezaměstnává žádné zaměstnance. Náplní podnikání vybrané FO je nákup pozemků, následné zasíťování pozemků (přivedení inženýrských sítí) a dále pozemek prodá jako stavební.

Projekt, který byl v rámci praktické části řešen započal v roce 2012, kdy fyzická osoba dokončila nákup 60 pozemků, které tvoří souvislý celek. Jednalo se o nákup pozemků od jednoho subjektu, se kterým byla smluvně stanovena cena 200 Kč/m<sup>2</sup>. Předmětem kupní smlouvy byl prodej pozemků o celkové výměře 42 872 m<sup>2</sup>. Zasítuje je a prodává jako stavební pozemky. Vzhledem k platné legislativě k roku 2013 byly veškeré pozemky nakoupeny bez DPH.

Prodejní cena stavebních pozemků v roce 2013 v dané lokalitě byla 1012 Kč/m<sup>2</sup>.

Prvotním záměrem vybrané FO bylo nakoupit levně pozemky, zasítovat je a následně prodávat jako stavební pozemky bez DPH (při prodeji pozemků nebude stavební povolení, to bude vyřízeno až ze strany kupujícího).

Každý rok vybraná FO prodala určitý počet pozemků. Cena pozemků roste vzhledem k jejich zasítování a také trhem nemovitostí ve Zlínském kraji, kde ceny nemovitostí meziročně rostou. Průměrná výměra jedné stavební parcely se pohybuje v rozmezí 875–890 m<sup>2</sup>.

Vzhledem k profilům nakoupených pozemků bylo ze strany daňového poradce vybrané FO doporučeno použít pro ocenění pozemků při vyřazení znalecký odhad. Znalec ve svém posudku zohlednil tzv. mrtvá místa. Jedná se o místa na pozemku, které tvoří prudký svah (854 m<sup>2</sup>) a kamenitý sráz (1748 m<sup>2</sup>). Tyto úseky nejsou samostatně prodejné, ale díky znaleckému posudku a metodě vnitřního přecenění pozemků, může vybraná FO alespoň částečně promítnout jejich hodnotu do hodnot stavebních parcel. Pro zjednodušení byla mírně upravena výměra parcel, ceny byly taktéž mírně upraveny, ale poměr byl zachován, vzhledem k vypovídající hodnotě dat.

Znalec nakoupené pozemky ocenil na hodnotu 9 212 000 Kč, což je hodnota o 637 600 Kč vyšší, než byla hodnota, za kterou byly pozemky reálně nakoupeny. Celková suma, za kterou byly pozemky nakoupeny činila 8 574 400 Kč. Při ocenění jednotlivých parcel znalec postupoval tak, že nejprve celkovou tržní hodnotu dle znaleckého posudku ponížil o mrtvá místa na pozemcích oceněných znalcem na tržní hodnotu (prudký svah, kamenitý sráz), poté i o tržní hodnotu komunikaci stanovenou znalcem. Hodnota dle znalce po vyřazení mrtvých míst a komunikace (hodnota mrtvých míst a komunikace byla znalcem oceněna v nižší částce, než parcely stavební) činila 9 125 750 Kč. Pomocí této hodnoty následně vyčíslil hodnotu m<sup>2</sup> tak, že hodnotu vydělil zbývajícím výměrou (původní výměra ponížena o výměru mrtvých míst a komunikace), nová hodnota výměry činila 256,56 Kč/ m<sup>2</sup>. Následně tuto hodnotu využil při ocenění jednotlivých parcel, kdy výměru parcely vynásobil příslušnou

sazbou za m<sup>2</sup>. Znalec následně vyčíslil, jakým procentem se která parcela podílí na pořizovací ceně jednolitého pozemku podle poměru z posudku znalce, resp. vypočetl podíl ocenění znalcem na tržní hodnotu a celkovou sumou vyčíslenou znalcem (9 212 000Kč). Výsledné procento, představuje hodnotu dané parcely na tržní hodnotě jednolitého pozemku, pořizovací ceně, (8 574 400 Kč). Ze znaleckého posudku tak jasně vyplývá cena, kterou si vybraná FO uplatní jako výdaj při vyřazení pozemku proti prodeji.

Tab. 1. Ukázka znaleckého posudku

	číslo parcely	Výměra m <sup>2</sup>	Ocenění znalcem na tržní hodnotu v Kč	% podíl na ceně jednolitého pozemku	Ocenění podle tržní hodnoty v Kč
stavební parcely	1	890	228143,75	2,48	212352,99
	2	890	228143,75	2,48	212352,99
	3	890	228143,75	2,48	212352,99
	4	890	228143,75	2,48	212352,99
	5	890	228143,75	2,48	212352,99
	6	890	228143,75	2,48	212352,99
	7	890	228143,75	2,48	212352,99
	8	890	228143,75	2,48	212352,99
	9	890	228143,75	2,48	212352,99
	10	890	228143,75	2,48	212352,99
	11	890	228143,75	2,48	212352,99
	12	890	228143,75	2,48	212352,99
	13	890	228143,75	2,48	212352,99
	14	890	228143,75	2,48	212352,99
	15	890	228143,75	2,48	212352,99
	16	890	228143,75	2,48	212352,99
	17	890	228143,75	2,48	212352,99
	18	890	228143,75	2,48	212352,99
	19	890	228143,75	2,48	212352,99
	20	890	228143,75	228143,75	2,48
Komunikace	79	4700	60000,00	0,65	55847,16
Prudký svah	80	854	12000,00	0,13	11169,43
Kamenitý sráz	81	1748	14250,00	0,15	13263,70
<b>Celkem</b>		<b>42902</b>	<b>9 212 000,00 Kč</b>	<b>100,00</b>	<b>8 574 400,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování (interní data)

## 5.2 Charakteristika vybrané PO

Předmětem činnosti vybrané PO jsou developerské činnosti se zařazením CZ NACE 41.10., společnost podniká ve Zlínském kraji. Společnost při svých projektech nakupuje pozemky, následně provede zasíťování pozemků, výstavbu rodinných domů a následně prodá rodinný dům i s pozemkem.

Vybraná PO pro výstavbu rodinných domů využívá formou subdodávky stavební firmu, která zaměstnává 90 zaměstnanců, avšak pouze 15 zaměstnanců využívá pro stavbu rodinných domů do 350 m<sup>2</sup>.

S ohledem na kapacitu zaměstnanců je společnost schopna za rok postavit 5 rodinných domů, které následně prodá i s přílehlým pozemkem. Firma staví rodinné domy o zastavěné ploše 197 m<sup>2</sup>, jedná se o domy typu bungalov 4-5+1/kk či 4-5/1G.

Pozemky týkající se developerského projektu vybrané PO, byly nakoupeny historicky již v roce 1998, tehdejší cena pozemků byla 250 Kč/m<sup>2</sup> jednalo se o nákup rozsáhlé louky o rozloze 55 121 m<sup>2</sup>. Louku následně rozparceloval a vznikly jednotlivé parcely o výměře 950 m<sup>2</sup>. Vybraná PO má naplánováno na louce postavit 50 domů, inženýrské sítě a komunikaci o výměře 7 621 m<sup>2</sup>.

Jako náklad proti prodaným pozemkům vybraná PO aplikuje pořizovací cenu za m<sup>2</sup> čili 250 Kč/ m<sup>2</sup>. Tuto metodu využívá z toho důvodu, že nákup uceleného celku představuje louku, na které se nevyskytují žádná tzv. mrtvá místa, a louku se vybrané PO podařilo dokonale rozparcelovat, což v konečném důsledku znamená, že vybraná PO prodá celý rozparcelovaný celek.

## 6 DEVELOPERSKÉ PROJEKTY U VYBRANÝCH SUBJEKTŮ

Praktická část obsahuje dva developerské projekty dvou různých subjektů. Projekty budou posuzovány z pohledu daně z přidané hodnoty v jednotlivých letech. Oba projekty byly započaty v roce 2013 a stále nejsou ukončeny. Z pohledu DPH byl v jednotlivých letech stěžejní § 56 a změny Informací z pohledu Generálního finančního ředitelství.

### 6.1 Developerský projekt v roce 2013

Rok 2013 je prvním sledovaným obdobím diplomové práce, z toho důvodu, aby bylo možné porovnání zdanění převodu nemovitostí před účinností nového občanského zákoníku a po účinnosti.

#### 6.1.1 Právní úprava pro rok 2013

Znění § 56 ZDPH v roce 2013: *„Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení*

*(1) Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí této lhůty 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.*

*(2) Převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc. ...“*

Generální finanční ředitelství k uplatňování DPH u nemovitých věcí pro rok 2013 nevydalo žádný pokyn ani informace.



### 6.1.2 Developerský projekt vybrané FO

Vybraná FO dokončila nákup 60 pozemků v rámci jedné lokality v roce 2012, vykupování pozemků probíhalo od roku 2011. Po vykoupení pozemků se vybraná FO dostavila na odbornou konzultaci k daňovému poradci, který svému klientovi vysvětlil platnou legislativu a postupy v souladu se zákonem. V roce 2013 vybraná FO zhotoví zasíťování části pozemků a téhož roku ještě prodá tři pozemky o výměře 890 m<sup>2</sup>. Následně v roce 2013 prodal inženýrské sítě, vč. rozvodu splaškové kanalizace, vodovodu, dešťové kanalizace, vybudované pozemní komunikace, prodej proběhl bez DPH.

Při porovnání nákladů na vybudování příjezdové komunikace a prodejní ceny, je zcela logické, že vybraná FO se dostala do obrovské ztráty. Tento fakt nastal z důvodů, že pro vybranou FO není předmětné držet cestu ve svém vlastnictví ať skrz údržbu či správu komunikace, proto tuto cestu prodala a veškeré starosti s komunikací přešly na kupujícího.

Prodej plynové přípojky byl předmětem smlouvy s plynárenskou společností.

Cena při prodeji plynové přípojky vychází ze smlouvy s kupujícím, kterým je plynárenská společnost. V roce 2013 vybraná FO prodávala pozemky za cenu 1 012 Kč/m<sup>2</sup>. Hodnota prodávaných inženýrských sítí, plynové přípojky a komunikace vychází z kupní smlouvy, kdy kupujícím je město, v jehož katastru se pozemek nachází.

Na základě smlouvy o dílo vybraná FO vynaložila v roce 2013 náklady na zasíťování pozemků ve výši 15 000 000 Kč, z toho náklady na vybudování pozemní komunikace ve velikosti 4 700 m<sup>2</sup> tvořili 3 750 000 Kč, náklady na vybudování plynovodu 1 500 000 Kč, elektro 500 000 Kč, vodovod 1 500 000 Kč, dešťová kanalizace 3 500 000 Kč, splašková kanalizace 4 250 000 Kč. K nákladům na zasíťování bylo přičteno DPH ve výši 21 %. Hodnota vyřazených pozemků, která byla použita jako výdaj proti prodeji pozemků, vychází ze znaleckého posudku. V roce 2013 došlo k vyřazení pozemků s parcelním číslem 2, 3 a 4 a komunikace. Znalec ocenil parcely na 212 352,99 Kč/parcela, komunikace byla z pohledu znalce oceněna na 55 847,16 Kč.

Tab. 2. Ztráta vybrané FO v roce 2013

2013	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej plynové přípojky	745 148,81 Kč	156 531,74 Kč	901 680,55 Kč
Prodej 3 pozemků po 890 m <sup>2</sup>	2 702 040,00 Kč		
Prodej inženýrských sítí a pozemní komunikace	2 479 200,00 Kč	520 800,00 Kč	3 000 000,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 926 388,81 Kč</b>		
Výdaje na zasíťování pozemků	11 250 000,00 Kč	2 362 500,00 Kč	13 612 500,00 Kč
Výdaje na vybudování komunikace	3 750 000,00 Kč	787 500,00 Kč	4 537 500,00 Kč
Vyřazení pozemků vč. komunikace	692 906,13 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>15 692 906,13 Kč</b>		
<b>Ztráta</b>	<b>- 9 766 517,33 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu DPH, není pro vybranou FO rozhodující, zda kupující je či není plátcem DPH. Pozemky byly prodávány fyzickým osobám, které nebyly plátcem DPH. Vybraná FO pozemky nakoupila na základě právní úpravy v době nákupu pozemků bez DPH, a i v roce 2013 tyto pozemky prodávala bez DPH.

### 6.1.3 Developerský projekt vybrané PO

Vybrané PO vznikly náklady na zasíťování pozemků a výstavbu rodinných domů pro sociální bydlení.

V roce 2013 došlo k prodeji prvních 3 rodinných domů s pozemkem. Cena rodinného domu činila částku 4 000 000 Kč včetně DPH, ke každému rodinnému domu přiléhá zahrada (celková výměra pozemku, na kterém stojí rodinný dům včetně zahrady činí 950 m<sup>2</sup>) a spoluvlastnický podíl na cestě, který tvoří 1/50 z celkové výměry komunikace, která činí 7621 m<sup>2</sup>. Spoluvlastnický podíl představuje výměru 152 m<sup>2</sup>, byl prodáván za cenu 1 027 Kč/m<sup>2</sup>. Cena pozemku se zahradou činila 1 027 Kč/m<sup>2</sup>. Náklady na zasíťování pozemků představují sumu vynaložených nákladů na výstavbu komunikace (3 485 000 Kč s DPH), vodovodu, elektrovodu, splaškové kanalizace, dešťové kanalizace, aj. Vodovod, elektrovod, splašková kanalizace a dešťová kanalizace byli odprodány městu za částku 3 358 000 Kč s DPH. Náklady na výstavbu jednoho rodinného domu činily 3 124 000 Kč s DPH. Hodnota pro vyřazení pozemků vychází z nákupní ceny pozemků čili 250 Kč/m<sup>2</sup> a z výměry parcel. Částka pro vyřazení podílů komunikace je 457,29 Kč/m<sup>2</sup>.

Tab. 2. Developerský projekt vybrané PO v roce 2013

2013	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 3 rodinných domů + DPH 15%		10 435 200,00 Kč	1 564 800,00 Kč	12 000 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 753 m <sup>2</sup> / 1 dům (Bez DPH)	2259	2 319 993,00 Kč		
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> / 1 dům (Bez DPH)	456	468 312,00 Kč		
Prodej vodovodu, elektrovodu, kanalizace, atd.		2 775 051,20 Kč	582 948,80 Kč	3 358 000,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>15 998 556,20 Kč</b>		
Náklady na zasíťování		15 243 000,00 Kč	3 201 030,00 Kč	18 444 030,00 Kč
Náklady na výstupu rodinných domů + 15 % DPH		7 865 205,90 Kč	1 179 419,10 Kč	9 044 625,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	456	208 523,82 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	2850	2 137 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>25 454 229,72 Kč</b>		
<b>Ztráta</b>		<b>- 9 455 673,52 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Vlivem §56 odst. 2 ZDPH byla zahrada k rodinnému domu osvobozena od DPH, na převod rodinného domu se vztahovala sazba 15 % DPH. Spoluvlastnický podíl v roce 2013 byl osvobozen od DPH, protože se nejednalo o stavební pozemek.

## 6.2 Developerské projekty v roce 2014

V roce 2014 začal platit nový občanský zákoník, tato skutečnost se promítla i do zdanění převodu nemovitostí.

### 6.2.1 Právní úprava pro rok 2014

§ 56 ZDPH platný pro rok 2014: „*Dodání vybraných nemovitých věcí*“

*(1) Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání*

*a) pozemku,*

*b) práva stavby,*

*c) stavby,*

*d) podzemní stavby se samostatným účelovým určením,*

*e) inženýrské sítě,*

*f) jednotky.*

*(2) Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která*

a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a

b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

(3) Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dřív. ...“

Generální finanční ředitelství vydalo Informace týkající se uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. §56 a §56a zákona o dani z přidané hodnoty, ze které je patrné vymizení pojmu stavebního pozemku. Došlo také ke změně podmínek pro osvobození převodu pozemků, který od roku 2014 byl osvobozen od DPH ve dvou situacích a to:

- pokud se jednalo o převod nezastavěného pozemku, bez stavebního povolení či souhlasu s provedením ohlášené stavby (tzn. na pozemku nesmí být stavba, inženýrská síť ani právo stavby),
- převod zastavěného pozemku, může být osvobozen od DPH dle odst. 3 §56 ZDPH → bylo důležité vycházet z principu nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku → pokud na pozemku stojí stavba, která dle § 56 odst. 3 splňuje podmínky osvobození, dojde k osvobození také převodu pozemku, na němž stavba stojí. (Daňový režim stavby určí daňový režim pozemku.)

Nově zákonodárce pracuje s pojmem inženýrská síť, která spadá do pojmu stavba, to však způsobuje v praxi velké změny, na které různé subjekty zareagovaly až krajním způsobem, kdy docházelo k vyčlenění pozemků obsahující tento druh stavby.

Generální finanční ředitelství ve svém dokumentu Informace týkající se uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. §56 a §56a zákona o dani z přidané hodnoty také nově definuje pojem pozemek: „*pozemkem se rozumí pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem.*“ Zjednodušeně řečeno pozemek rovná se parcela. A právě díky využití tohoto výkladu generálního finančního ředitelství začalo docházet v praxi běžně k postupu vyčleňování parcel, na kterých se nalézala inženýrská síť. Zamýšlený efekt je zcela zřetelný a to, že při převodu pozemku, na kterém nestojí stavba, respektive inženýrská síť,

byl osvobozen od DPH. Tím pádem DPH bylo odvedeno jen z parcely, na kterých se inženýrské sítě nacházely, v praxi tyto parcely dosahovali několikanásobně menší výměry než parcela, která byla určena k zastavění.

Do této doby bylo běžné, že domy stály na cizích pozemcích, ale vlivem zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník konkrétně § 1083-1086, došlo ke změně a od této doby, pokud vlastník domu a vlastník pozemku byla jedna a tatáž osoba, došlo ke splynutí v jedno (pozemek se stavbou), v případě, že jsou vlastníci odlišní je pozemek a stavba posuzována zvlášť. Od roku 2014 by nemělo docházet k situaci, že by se měly domy stavět na cizích pozemcích.

### **6.2.2 Developerský projekt vybrané FO**

Legislativní změna přiměla vybranou FO opět nově parcelovat pozemek, kde bylo patrné vyčlenění inženýrských sítí.

Tab. 3. Ukázka změněného znaleckého posudku

	Parcela	Výměra m <sup>2</sup>	Ocenění znalcem na tržní hodnotu v Kč	% podíl na ceně jednotlivého pozemku	Ocenění podle tržní hodnoty v Kč
stavební parcely	5	875	224298,63	2,43	208774,01
	6	875	224298,63	2,43	208774,01
	7	875	224298,63	2,43	208774,01
	8	875	224298,63	2,43	208774,01
	9	875	224298,63	2,43	208774,01
	10	875	224298,63	2,43	208774,01
	11	875	224298,63	2,43	208774,01
	12	875	224298,63	2,43	208774,01
	13	875	224298,63	2,43	208774,01
	14	875	224298,63	2,43	208774,01
	15	875	224298,63	2,43	208774,01
Inženýrské sítě	45	15	3845,12	0,04	3578,98
	46	15	3845,12	0,04	3578,98
	47	15	3845,12	0,04	3578,98
	48	15	3845,12	0,04	3578,98
	49	15	3845,12	0,04	3578,98
	50	15	3845,12	0,04	3578,98
	51	15	3845,12	0,04	3578,98
	52	15	3845,12	0,04	3578,98
	53	15	3845,12	0,04	3578,98

Zdroj: vlastní zpracování (interní data)

Parcely, na kterých se nacházely inženýrské sítě byly zdaňovány 21 % DPH, druhé parcely (bez inženýrských sítí) byly prodávány bez DPH. Tento postup vybrané FO byl zcela účelový, a to kvůli nižším odvodům DPH. V roce 2014 došlo k prodeji 6 pozemků, ke kterým byly zvlášť prodány parcely s inženýrskými sítěmi.

Pozemky, které dříve prodávala jako jednu parcelu o výměře 890 m<sup>2</sup>, v roce 2014 prodávala jako dvě parcely o výměře 875 m<sup>2</sup> a druhou o výměře 15 m<sup>2</sup>. Cena za m<sup>2</sup> stavebního pozemku vč. DPH v roce 2014 byla 1 052 Kč. S ohledem na zavedení DPH na pozemky s inženýrskými sítěmi vybraná FO pokračovala, tak že cena, která pro ni dříve znamenala zisk, je nyní v roce 2014 cena, ze které musí být odvedeno DPH, resp. že dochází ke krácení marže.

Hodnota vyřazených pozemků vychází z aktualizovaného znaleckého posudku jako suma hodnot ocenění podle tržní hodnoty prodaných parcel. V roce 2014 došlo k prodeji stavebních parcel č. 6, 7, 8, 9, 10, 11 a parcel č. 47, 48, 49, 50, 51,52 jakožto parcel, na kterých jsou inženýrské sítě k daným stavebním parcelám.

Tab. 4. Developerský projekt vybrané FO v roce 2014

2014	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 6 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	5 523 000,00 Kč		
Prodej 6 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	78 243,55 Kč	16 436,45 Kč	94 680,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 601 243,55 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 274 117,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 274 117,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>4 327 125,59 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Na parcele o velikosti 875 m<sup>2</sup> nebyla žádná stavba (ani inženýrská síť) a ani nebylo vydáno stavební povolení či udělení souhlasu se stavbou, z toho důvodu tento převod pozemku byl na základě § 56 odst. 2 osvobozen (nedocházelo k odvodu DPH). Vzhledem k nové legislativní úpravě v roce 2014, kdy nastalo zdanění pozemků, na kterém je inženýrská stavba, z druhé parcely bylo vypočteno DPH ve výši 21 % formou koeficientu 0,1736 z ceny s DPH.

### 6.2.3 Developerský projekt vybrané PO

V roce 2014 vybraná PO prodala 5 rodinných domů za cenu 3 987 000 Kč/dům vč. DPH, ke každému domu náležela zahrada o velikosti 738 m<sup>2</sup> plus inženýrské sítě, které byly vlivem zákonné úpravy a postojem vybrané PO vyčleněny na samostatnou parcelu o výměře 45 m<sup>2</sup> součástí byl také spoluvlastnický podíl na místní komunikaci o výměře 152 m<sup>2</sup>.

S ohledem na změnu znění zákona osvobození převodu pozemků již v tomto případě nemá opodstatnění. Pozemek, na kterém je stavba (půdorys domu) je zatížen DPH ve výši 15 %, zbývající část zahrady je osvobozena od DPH na základě § 56 odst. 2. Na stavbu se vztahuje také snížená sazba ve výši 15 % DPH. Parcela, která obsahuje inženýrské sítě stejně jako spoluvlastnický podíl na komunikaci je zatížená základní sazbou 21 % DPH.

V roce 2014 vybraná PO prodávala domy včetně DPH za cenu 3 987 000 Kč/dům, oproti roku 2013 došlo k nepatrnému poklesu ceny, což koresponduje s celkovým vývojem trhu nemovitostí v ČR. Rodinné domy v roce 2014 byly postaveny za 3 124 000 Kč včetně DPH/dům. Zahrada k rodinnému domu byla prodávána za 347 Kč/m<sup>2</sup>, rozloha zahrady po

odečtení pozemku, na kterém se nachází stavba činila 738 m<sup>2</sup>/dům. Vybraná PO dodává domy o velikosti 197 m<sup>2</sup>, hodnota půdorysu domu s DPH je dána částkou stavebního pozemku 1 068 Kč/m<sup>2</sup> násobená výměrou půdorysu. Pozemky s inženýrskými sítěmi i spoluvlastnický podíl na komunikaci byly prodávány za stejnou cenu a to 1 068 Kč/m<sup>2</sup>, ke každému domu přiléhá pozemek s inženýrskými sítěmi o výměře 15 m<sup>2</sup>/dům a komunikace o výměře 152 m<sup>2</sup>. Hodnota vyřazeného podílu stejně jako v roce 2013 činí 457,29 Kč/m<sup>2</sup>.

Tab. 5. Developerský projekt vybrané PO v roce 2014

2014	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		17 335 476,00 Kč	2 599 524,00 Kč	19 935 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 738 m <sup>2</sup> /1 dům (bez DPH) - bez půdorysu domu	3690	3 940 920,00 Kč		
Půdorys domu 197 m <sup>2</sup> /1 dům + 15% DPH	985	914 801,81 Kč	137 178,19 Kč	1 051 980,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 21%	75	66 194,64 Kč	13 905,36 Kč	80 100,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	670 772,35 Kč	140 907,65 Kč	811 680,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>22 928 164,80 Kč</b>		
Náklady na výstupu domů		13 583 152,00 Kč	2 036 848,00 Kč	15 620 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>15 118 191,69 Kč</b>		
<b>Zisk</b>		<b>7 809 973,11 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu DPH došlo ke změně, kdy bylo důležité z pozemku zahrady vyloučit výměru půdorysu a tu následně zdanit první sníženou sazbou. Daň z prodeje rodinných domů, půdorysu domů byla vyčíslena pomocí koeficientu pro 15 % sazbu DPH čili 0,1304 z ceny s DPH. U prodeje spoluvlastnického podílu a pozemku s inženýrskými sítěmi byl obdobně použit koeficient ve výši 0,1736 z ceny s DPH (koeficient pro základní sazbu DPH 21 %).

Je třeba i u vybrané PO upozornit, že vlivem změny legislativy došlo v roce 2014 ke krácení původně plánovaných marží. Z důvodu toho, že vybraná PO své domy prodává výlučně fyzickým osobám, které nejsou plátcí DPH. Proto cenu, kterou dříve vybraná PO plánovala jako zisk, po legislativní úpravě s ní pracuje jako s cenou s DPH, ze které musí být v případě inženýrských sítí a spoluvlastnického podílu odvedeno DPH ve výši 21 % a právě o tolik procent poklesly plánované marže.



### 6.3 Developerské projekty v roce 2015

Rok 2015 byl obdobný jako rok 2014, ale bylo vydáno nové stanovisko generálního finančního ředitelství.

#### 6.3.1 Právní úprava pro rok 2015

Znění zákona v § 56 ZDPH zůstalo nezměněné, avšak generální finanční ředitelství k totožnému znění zákona vydalo nový výklad stejného zákona, tento postup působí poněkud zvláště. V Informacích GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2015 figuruje pojem funkční celek. S tímto pojmem zákonodárce dříve nepracoval. Vymezení pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou je jedním z klíčových parametrů při určení sazby daně u dokončené stavby pro sociální bydlení. Definice tohoto pojmu vychází ze ZDPH § 48 odst. 3: „*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.*“

Pro účely DPH může funkční celek představovat soubor pozemků zastavěných příslušnou stavbou a souvisejícím jedním nebo i více pozemky ať už zastavěných či nikoliv, které k této stavbě náleží nebo jí slouží. Ve funkčním celku může být i více zastavěných pozemků, stejně jako i pozemků nezastavěných.

Novým výkladem se Generální finanční ředitelství snažilo pomocí funkčního celku doměřit DPH i na pozemky prodávajícími se se stavbami. Účinnost změn v ustanoveních o dodání nemovitých věcí ale byla posunuta až od 1.1.2016.

#### 6.3.2 Developerský projekt vybrané FO

V roce 2015 vybraná FO prodala 7 pozemků a k nim náležící inženýrské sítě. Opět i v roce 2015 vybraná FO praktikovala vyčlenění inženýrských sítí na samostatnou parcelu.

Cena stavebních pozemků potažmo i inženýrských sítí v roce 2015 dosáhla hodnoty 1 076 Kč/m<sup>2</sup>. Hodnota vyřazených pozemků odpovídá vyřazení stavebních parcel 12-18 a parcel s inženýrskými sítěmi 53-59. Hodnota stavební parcely pro vyřazení činila 208 774,01 Kč/parcely, parcely s inženýrskými sítěmi byly vyřazeny v hodnotě 3 578,98 Kč/parcely. Částky pro vyřazení jednotlivých parcel kopírují znalecký posudek.

Tab. 6. Developerský projekt vybrané FO v roce 2015

2015	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 7 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	6 590 500,00 Kč		
Prodej 7 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	80 028,58 Kč	16 811,42 Kč	96 840,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>6 670 528,58 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 486 470,95 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 486 470,95 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>5 184 057,63 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Meziročně nedošlo z pohledu DPH k žádné platné změně, nadále bylo DPH odváděno pouze z parcel, kde součástí byly inženýrské sítě. Sazba DPH v tomto případě zůstala stejná a to 21 %, hodnota DPH byla vyčíslena pomocí koeficientu.

### 6.3.3 Developerský projekt vybrané PO

U vybrané PO v roce 2015 došlo k prodeji 5 rodinných domů. Cena s DPH rodinného domu v roce 2015 byla 4 235 000 Kč/dům. Zahrady, půdorysy domů, inženýrské sítě a spoluvlastnický podíl na komunikaci byly prodávány za částku 1 105 Kč/m<sup>2</sup>. Náklady na výstavbu jednoho rodinného domu v roce 2015 byly 3 341 000 Kč vč. DPH. Výměry dílčích částí odpovídají předcházejícím rokům, způsob výpočtů taktéž.

Tab. 7. Developerský projekt vybrané PO v roce 2015

2015	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		18 413 780,00 Kč	2 761 220,00 Kč	21 175 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 738 m <sup>2</sup> /1 dům (bez DPH) - bez půdorysu domu	3690	4 077 450,00 Kč		
Půdorys domu 197 m <sup>2</sup> /1 dům + 15% DPH	985	946 494,38 Kč	141 930,62 Kč	1 088 425,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 21%	75	68 487,90 Kč	14 387,10 Kč	82 875,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	694 010,72 Kč	145 789,28 Kč	839 800,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>24 200 223,00 Kč</b>		
Náklady na výstavbu domů		14 526 668,00 Kč	2 178 332,00 Kč	16 705 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>16 061 707,69 Kč</b>		
<b>Zisk</b>		<b>8 138 515,31 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu DPH oproti roku 2014 nedošlo k žádným změnám, DPH bylo odváděno ve výši 21 % z ceny s DPH u pozemku s inženýrskými sítěmi a u spoluvlastnického podílu na komunikaci. První snížená sazba DPH se aplikovala na samotný prodej domu a na pozemek zastavěný stavbou.

## 6.4 Developerské projekty v roce 2016

V roce 2016 nastala účinnost novely vyvolané zákonem č. 360/2014 Sb.

### 6.4.1 Právní úprava pro rok 2016

V roce 2016 dochází ke změně změní ZDHP v § 56, konkrétní znění: „*Dodání nemovité věci*

*(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který*

*a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a*

*b) není stavebním pozemkem.*

*(2) Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém*

*a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a*

*1. který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo*

*2. v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo*

*b) může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.*

*(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let*

*a) od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo*

*b) ode dne, kdy mohlo být započato užívání stavby, jednotky nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona v souladu*

*1. s prvním oznámením o záměru započít s jejich užíváním,*

2. se souhlasem stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal jejich užívání, nebo

3. s oznámením o záměru započít s užíváním nebo oznámením změny v užívání po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.

(4) Vybranou nemovitou věcí se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí

a) stavba pevně spojená se zemí,

b) jednotka,

c) inženýrská síť,

d) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,

e) podzemní stavba se samostatným účelovým určením,

f) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí...“

Při srovnání znění § 56 v roce 2014 a § 56 v roce 2016 je patrné že došlo k novelizaci, konkrétně se jednalo o změny vyvolané zákonem č. 360/2014 Sb. Jak byl již v roce 2015 zmíněný pojem funkční celek, tak právě zde v roce 2016 započala účinnost tohoto ustanovení. Což v praxi znamená, že i pozemky přiléhající ke stavbě, resp. zahrady podléhají zdanění DPH, z titulu funkčního celku. Dle Informací GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016 se u pozemků, které tvoří funkční celek se stavbou použije první snížená sazba čili 15 %.

Z Informací Generálního finančního ředitelství k uplatňování ZDPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 přímo a jasně vyplývá co je nutné rozumět stavebními pracemi podle §56 odst. 2 písm. a) „*Stavebními pracemi je nutné rozumět jakékoli stavební úkony včetně i stavebních úkonů za účelem odstranění stávajících staveb (např. budov, hal, apod.), které vedou ke zhotovení stavby, mohou jimi být zejména příprava staveniště, zpevnění příjezdové komunikace nebo pozemku, výstavba inženýrských sítí, na které bude připojena stavba, nebo odlesnění pozemku.*“

Dalším důležitým bodem novely byly správní úkony zmíněné v §56 odst. 2 písm. a) bod 1 ZDPH 2016. Názor odborné veřejnosti (Skála, 2015, s. 150) na problematiku správních úkonů je, že pokud je ze správních úkonů zřejmý záměr umístit na konkrétní parcele konkrétní stavbu pevně spojenou se zemí, pak jde o správní úkon za účelem zhotovení této stavby a o stavební pozemek dle ZDPH.

Informace Generálního finančního ředitelství k uplatňování ZDPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 vysvětlují, jak chápat správní úkony následovně: „*Správními úkony za účelem zhotovení této stavby je nutné rozumět zejména samotné podání návrhu na změnu územního plánu, zahájení řízení z moci úřední, přičemž takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na změnu územního plánu nebo zahájené řízení z moci úřední zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Správním úkonem rovněž bude i samotné vydání písemností se situačním výkresem (ze situačního výkresu je jasně patrné, kde bude umístěna stavba), který se následně zakládá do správního spisu. Nicméně za správní úkony, které nebudou mít vliv na vznik stavebního pozemku, může být považována zejména politika územního rozvoje.*“

Vzhledem k výkladu GFŘ k institutu správních úkonů, lze obecně považovat všechny pozemky, na kterých je na základě územního plánu možno stavět, za pozemky stavební čili za pozemky, které nejsou při převodu osvobozeny od DPH. Další ustanovení hovořilo o pracích, které se konají v okolí za účelem budoucí výstavby konkrétního domu.

#### **6.4.2 Developerský projekt vybrané FO**

V roce 2016 vybraná FO prodala 5 pozemků a k nim náležící inženýrské sítě. Nadále docházelo k vyčleňování inženýrských sítí na samostatnou parcelu. Vybraná FO nezaznamenala legislativní změnu týkající se DPH při převodu pozemku, resp. že převod pozemků je zatížen daní, a tak při převodu pozemků neodváděla DPH. Z převodu pozemků mělo být odvedeno DPH z titulu správních úkonů, díky kterým se pozemky, které vybraná FO prodávala, staly pozemky stavebními, tudíž pozemky, které nejsou osvobozené od DPH. Důvodem pro odvádění DPH při prodeji stavebních parcel byly práce, které byly prováděny v okolí (zasítování pozemků), ze kterých byla zřejmá budoucí výstavba domů. Tento postup vyžaduje podání dodatečného daňového přiznání, které je součástí dalších kapitol.

Cena za stavební pozemek v roce 2016 byla 1 124 Kč/m<sup>2</sup>. V roce 2016 byly prodány stavební parcely č. 21-25 a parcely s inženýrskými stavbami č. 62-66.

Tab. 8. Developerský projekt vybrané FO v roce 2016

2016	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	4 917 500,00 Kč		
Prodej 5 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	83 598,62 Kč	17 561,38 Kč	101 160,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 001 098,62 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 061 764,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 061 764,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>3 939 333,66 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu DPH se vybraná FO dopustila chyby a to, že při převodu pozemků neodvedla DPH ve výši 21 % z prodejní ceny s DPH.

### 6.4.3 Developerský projekt vybrané PO

Vybraná PO prodala i v roce 2016 všechny postavené rodinné domy čili 5 domů. Na rozdíl od vybrané FO vybraná PO postřehla legislativní změnu, a také upravila svůj postup při převodu nemovitostí.

Cena rodinných domů v roce 2016 byla 4 568 000 Kč vč. DPH/dům, náklady na výstavbu jednoho rodinného domu byly 3 514 000 Kč vč. DPH. Cena pozemků zahrad, půdorysu, parcel s inženýrskými sítěmi a spoluvlastnický podíl dosáhla hodnoty 1 149 Kč/m<sup>2</sup>. Hodnota vyřazených pozemků odpovídá celkem vyřazené výměře násobené částkou 250 Kč/m<sup>2</sup> (nákupní cena pozemku).

Tab. 9. Developerský projekt vybrané PO v roce 2016

2016	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		19 861 664,00 Kč	2 978 336,00 Kč	22 840 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 935 m <sup>2</sup> /1 dům (včetně zastavěné plochy) + 15 % DPH	4675	4 671 121,62 Kč	700 453,38 Kč	5 371 575,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 15 %	75	74 937,78 Kč	11 237,22 Kč	86 175,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	721 645,54 Kč	151 594,46 Kč	873 240,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>25 329 368,94 Kč</b>		
Náklady na výstavbu domů		15 278 872,00 Kč	2 291 128,00 Kč	17 570 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>16 813 911,69 Kč</b>		
<b>Zisk</b>		<b>8 515 457,24 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu ZDPH se vybraná PO chovala v souladu se zákonem. Z prodeje domů a zahrad bylo odvedeno DPH ve výši první snížené sazby daně 15 %. V roce 2016 vlivem novelizace vzešel v účinnost pojem funkční celek. Pozemky přiléhající ke stavbě jsou od roku 2016 zdaňovány z titulu funkčního celku sazbou 15 %. Nově prodávané parcely s inženýrskými stavbami jsou považovány za pozemky plnící funkční celek se stavbou a z toho důvodu jsou zdaňovány sazbou 15 % nikoliv 21 % (přebírají režim stavby). Spoluvlastnický podíl zůstává stále zdaňován základní sazbou DPH 21 %.

## 6.5 Developerské projekty v roce 2017

Rok 2017 nepřinesl žádnou legislativní změnu oproti roku 2016.

### 6.5.1 Právní úprava pro rok 2017

V roce 2017 nedošlo k žádné legislativní změně sledovaného paragrafu ZDPH ani ze strany Generálního finančního ředitelství nebyly vydány nové Informace, které by měnily pohled na danou problematiku, z toho vyplývá že rok 2017 se nesl stejně jako rok 2016.

### 6.5.2 Developerský projekt vybrané FO

Vybraná FO v roce 2017 pokračovala stejným způsobem jako doposud. Proдалa 6 pozemků a k nim zvlášť parcely s inženýrskými sítěmi. Cena pozemků v roce 2017 byla 1 159 Kč/m<sup>2</sup>, jak v případě prodeje stavebních pozemků, tak v případě prodeje parcel s inženýrskými sítěmi. Došlo k prodeji parcel č. 26-31 (stavební pozemky) a 67-72 (inženýrské sítě)

Tab. 10. Developerský projekt vybrané FO v roce 2017

2017	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 6 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	6 084 750,00 Kč		
Prodej 6 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	86 201,78 Kč	18 108,22 Kč	104 310,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>6 170 951,78 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 274 117,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 274 117,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>4 896 833,83 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu ZDPH se stejně jako v roce 2016 tak i v roce 2017 dopouštěla chyby, kdy neodváděla DPH ve výši 21 % z prodejní ceny stavebních pozemků.

### 6.5.3 Developerský projekt vybrané PO

V roce 2017 vybraná PO opět prodala všech 5 nově vybudovaných domů, cena jednoho domu v roce 2017 byla 4 702 000 Kč vč. DPH. Celková suma nákladu na vybudování jednoho rodinného domu byla 3 652 000 Kč vč. DPH. Zahrada k rodinnému domu, parcela s inženýrskými sítěmi a spoluvlastnický podíl byly prodány za částku 1 245 Kč/m<sup>2</sup>.

Tab. 11. Developerský projekt vybrané PO v roce 2017

2017	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		20 444 296,00 Kč	3 065 704,00 Kč	23 510 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 935 m <sup>2</sup> /1 dům (včetně zastavěné plochy) + 15 % DPH	4675	5 061 398,10 Kč	758 976,90 Kč	5 820 375,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 15 %	75	81 198,90 Kč	12 176,10 Kč	93 375,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	781 939,68 Kč	164 260,32 Kč	946 200,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>26 368 832,68 Kč</b>		
Náklady na výstupu domů		15 878 896,00 Kč	2 381 104,00 Kč	18 260 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>17 413 935,69 Kč</b>		
<b>Zisk z pozemků</b>		<b>8 954 896,99 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

DPH vybraná PO odvedla ve správné výši ze všech dílčích částí převodu a to:

- 15 % z prodejní ceny rodinných domů pro sociální bydlení,
- 15 % z prodejní ceny zahrad včetně zastavěných ploch,
- 21 % z prodejní ceny spoluvlastnického podílu na komunikaci.

## 6.6 Developerské projekty v roce 2018

Posledním sledovaným obdobím byl rok 2018.

### 6.6.1 Právní úprava pro rok 2018

V roce 2018 došlo k úpravě pouze části § 56 ZDPH konkrétně pouze odstavce 3 následovně:

„(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání

a) prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo

b) kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.“

V rámci diplomové práce nebyly projekty touto změnou postihnuty.



### 6.6.2 Developerský projekt vybrané FO

Vybraná FO v roce 2018 prodala 5 pozemků, prodejní cena pozemků odpovídá výměře jednotlivých pozemků a sazby za m<sup>2</sup>, která v roce 2018 byla 1 248 Kč/m<sup>2</sup>. Hodnota vyřazených pozemků vyplývá ze znaleckého posudku. Byly prodány parcely č. 35-39 (stavební parcely) a č. 73-77 (inženýrské sítě).

Tab. 12. Developerský projekt vybrané FO v roce 2018

2018	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	5 460 000,00 Kč		
Prodej 5 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	92 821,25 Kč	19 498,75 Kč	112 320,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 552 821,25 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 061 764,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 061 764,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>4 491 056,28 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

I v roce 2018 byla stále patrná chyba, které se vybraná FO dopouštěla již v letech 2016 a 2017 a to, že nedocházelo ke zdanění převodu pozemku bez inženýrských sítí.

### 6.6.3 Developerský projekt vybrané PO

V posledním sledovaném období vybraná PO prodala opět všech 5 nově postavených rodinných domů, jednotková cena domu byla 4 938 000 Kč vč. DPH. Náklady na výstavbu jednoho rodinného domu se v roce 2018 vyšplhaly na hodnotu 3 745 000 Kč včetně DPH. Cena, za kterou byly v roce 2018 prodány zahrady, parcely s inženýrskými sítěmi a spoluvlastnický podíl byly v roce 2018 oceněny sazbou 1 258 Kč/m<sup>2</sup>.

Tab. 13. Developerský projekt vybrané PO v roce 2018

2018	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		21 470 424,00 Kč	3 219 576,00 Kč	24 690 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 935 m <sup>2</sup> /1 dům (včetně zastavěné plochy) + 15 % DPH	4675	5 114 248,04 Kč	766 901,96 Kč	5 881 150,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 15%	75	82 046,76 Kč	12 303,24 Kč	94 350,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	790 104,51 Kč	165 975,49 Kč	956 080,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>27 456 823,31 Kč</b>		
Náklady na výstavbu domů		16 283 260,00 Kč	2 441 740,00 Kč	18 725 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>17 818 299,69 Kč</b>		
<b>Zisk</b>		<b>9 638 523,62 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

ZDPH vybraná PO aplikovala správně na všechny části. Výše daně byla vypočtena pomocí koeficientu z ceny s DPH následně po odečtení DPH od ceny s DPH získala cenu bez DPH, kterou následně sečetla za všechny výnosové části převodu a poté ponížila o náklady spojené s výstavbou a vyřazením pozemků.

## 6.7 Shrnutí developerských projektů

Vybraná FO dokončila nákup pozemků v roce 2012 s vidinou, že pozemky zasítuje a následně prodá jako pozemky stavební, které mají několikanásobně vyšší cenu než obyčejné pozemky (zahrady, louky). Pozemky, které do roku 2012 nakoupila byly bez DPH, vybraná FO předpokládala, že zasítované pozemky následně prodá také bez DPH. Tato vize vybrané FO vydržela pouze v roce 2013, kdy tehdejší legislativní úprava osvobozovala převod pozemků, kromě pozemků stavebních, což vybraná FO splňovala, protože v roce 2013 převáděla pozemky, na které nebylo stavební povolení. Toto stavební povolení si vyřizovali až kupující pozemků.

V roce 2014 došlo k poměrně velkým změnám, jak už díky vlivu nového občanského zákoníku, tak i znění § 56 ZDPH dostalo úplně novou podobu. Od roku 2014 vychází přímo ze zákona konkrétně § 56 odst. 2 písm. a) povinnost zdanění pozemků na kterých je zřízená inženýrská síť. Vzhledem k tomu, že developerské projekty jsou dlouhodobou záležitostí (někdy i více jak desetileté) tak takovéto poměrně velké změny by z hlediska daňového plánování měly být známy poměrně dlouho dopředu (posunutí účinnosti zákona). Řadu developerů tato změna připravila o významnou část marže, kterou původně plánovali. A to hlavně

z toho důvodu, že cílovými zákazníky jsou fyzické osoby (neplátcí DPH). Ty by náhlé poměrně vysoké zdražení mohlo odradit od koupě, přistoupili developeři na strategii, že cena, se kterou v roce 2013 pracovali jako s cenou bez DPH, v roce 2014 už s touto cenou pracovali jako s cenou s DPH. V následující tabulce je patrný vliv růstu cen nemovitostí v případě, kdyby ceny nemovitostí nerostly, tak by ztráty vlivem, rychlé změny legislativního znění, nebylo možné kompenzovat a developeři by přišli o zisky.

Tab. 14. Zisk vybrané PO bez růstu cen nemovitostí

2016	Výměra	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 5 rodinných domů + DPH 15 %		17 392 000,00 Kč	2 608 000,00 Kč	20 000 000,00 Kč
Prodej zahrad k rodinným domům 935 m <sup>2</sup> /1 dům (včetně zastavěné plochy) + 15 % DPH	4675	4 175 145,26 Kč	626 079,74 Kč	4 801 225,00 Kč
Prodej pozemku s inženýrskými sítěmi (15 m <sup>2</sup> /1 dům) + DPH 15 %	75	66 980,94 Kč	10 044,06 Kč	77 025,00 Kč
Spoluvlastnický podíl komunikace 152 m <sup>2</sup> /1 dům + DPH 21%	760	645 021,73 Kč	135 498,27 Kč	780 520,00 Kč
<b>Výnosy celkem</b>		<b>22 279 147,93 Kč</b>		
Náklady na výstupu domů		15 278 872,00 Kč	2 291 128,00 Kč	17 570 000,00 Kč
Vyřazení podílu na komunikaci	760	347 539,69 Kč		
Vyřazení pozemků (950 m <sup>2</sup> /1 dům)	4750	1 187 500,00 Kč		
<b>Náklady celkem</b>		<b>16 813 911,69 Kč</b>		
<b>Zisk</b>		<b>5 465 236,24 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z tabulky patrné, tak vybrané PO růst cen přinesl přes 3 050 000 Kč. Kdyby ceny nemovitostí nerostly vybraná PO by dosahovala zisku necelých 5 500 000 Kč, ale vlivem růstu cen vybraná PO dosáhla v roce 2016 zisku přes 8 500 000 Kč. Toto může být považováno za důvod, proč celá situace nebyla nikterak medializována, protože nevole developerů byla kompenzována růstem cen nemovitostí.

Po odborné konzultaci v roce 2014 se vybraná FO rozhodla své stávající pozemky nově rozparcelovat. Vybraná FO upravila původní znalecký posudek, ve kterém samostatně ocenila pozemky, kde se nacházely inženýrské sítě a pozemky, které byly prázdné (bez inženýrských sítí). Toto vyčleňování pozemků bylo vybrané FO doporučeno ze strany daňového poradce, protože tento postup v roce 2014 byl naprosto běžný. Je třeba zvážit, zda se nejedná o zneužití práva, protože jde zcela o účelovou věc, a to o získání daňové výhody (aby nemusela být odvedena DPH z celého pozemku, ale pouze z relativně nepodstatné části čili částka na DPH byla odvedena v několikanásobně nižší hodnotě, než původně měla být, kdyby nedošlo k vyčleňování pozemků.) Vybraná PO tento postup aplikovala i bez konzultace s daňovým poradcem, vzhledem ke svému zázemí a zkušenostem.

Tab. 15. Daňová výhoda vybrané FO

Období	Mělo být odvedeno	Odvedená DPH	Rozdíl	Poměr odvedené částky
2014	975 229,25 Kč	16 436,45 Kč	958 792,80 Kč	1,69%
2015	1 160 922,22 Kč	16 811,42 Kč	1 144 110,80 Kč	1,45%
<b>Celkem</b>	<b>2 136 151,47 Kč</b>	<b>33 247,87 Kč</b>	<b>2 102 903,60 Kč</b>	<b>1,56%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z tabulky patrné jedná se o poměrně vysoké částky, které představují pro vybranou FO daňovou výhodu (úsporu). Vybraná FO v letech 2014 a 2015 zaplatila na dani z přidané hodnoty díky vyčlenění parcel s inženýrskými sítěmi o více jak 2 000 000 Kč, méně resp. o to méně odvedla do státního rozpočtu. Z poměru skutečně odvedené daně je zřejmé, že díky vyčlenění vybraná FO nezaplatila ani 2 % částky daně, která by měla být uhrazena v případě nevyčlenění.

Z následující tabulky vyplývá další důvod vyčlenění inženýrských sítí na samostatnou parcelu. Vzhledem k vyčlenění inženýrských sítí vybraná FO dosáhla v konečném důsledku o více jak 950 000 Kč vyšší zisk v jednom roce, než kdyby k vyčlenění nedošlo.

Tab. 16. Porovnání zisku v roce 2014 s vyčleněním a bez vyčlenění inženýrských sítí

2014	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 6 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	5 523 000,00 Kč		
Prodej 6 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	78 243,55 Kč	16 436,45 Kč	94 680,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 601 243,55 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 274 117,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 274 117,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>4 327 125,59 Kč</b>		
2014	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Prodej 6 pozemků po 890 m <sup>2</sup> + 21% DPH	4 642 450,75 Kč	975 229,25 Kč	5 617 680,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>4 642 450,75 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 274 117,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 274 117,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>3 368 332,79 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Vybraná FO, díky radě daňového poradce, svůj zisk díky vyčlenění inženýrských sítí na samostatné parcely zvýšila za dva roky celkově o více jak 2 000 000 Kč.

Tab. 17. Vliv vyčlenění na zisk vybrané FO

období	Zisk s vyčleněním	Zisk bez vyčlenění	Rozdíl
2014	4 327 125,59 Kč	3 368 332,79 Kč	958 792,80 Kč
2015	5 184 057,63 Kč	4 039 946,83 Kč	1 144 110,80 Kč
<b>Celkem</b>			<b>2 102 903,60 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Další roky jsem zde neuváděla z důvodu že od roku 2016 vybraná FO nezdaňovala převod nemovitostí a z tohoto důvodu bude v rámci samostatné kapitoly navrženo podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Vlivem tohoto postupu je třeba zvažovat, zda se nejedná o zneužití práva, institut jako takový má legislativní základy v čl. 6 směrnice Rady EU 2016/1164, která v českém překladu zní: „Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.“ Je třeba říci, že aplikace této směrnice do českých daňových předpisů (daňového řádu) je zatím navrhována, avšak nikoliv ještě schválena. Ale na základě znění směrnice, je zřejmé, že postup vyčleňování inženýrských sítí na samostatné parcely je zcela účelová záležitost, která vede k získání daňové výhody.

V roce 2016 vstoupilo v platnost ustanovení o funkčním celku, které se dotklo hlavně vybrané PO, pro kterou tato změna znamenala zdanění i převodu zahrad k rodinným domům z titulu funkčního celku, sazbou 15 %.

Vybraná FO měla od roku 2016 zdaňovat převod pozemků, které se vlivem správních úkonů staly pozemky stavebními, a tudíž měly být zdaňovány základní sazbou 21 %, což vybraná FO neaplikovala.

## 7 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE JEDNOTLIVÝCH DEVELOPERSKÝCH PROJEKTŮ

V této kapitole byla řešena daňová optimalizace na základě analýzy developerských projektů v jednotlivých letech. Bylo zpracováno dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty pro vybranou FO na období 2016, 2017, 2018, následně vybrané FO byl doporučen přechod na právní formu společnosti s ručeným omezením. Pro vybranou PO bylo doporučena aplikace přídatného spoluvlastnictví na místo spoluvlastnického podílu.

### 7.1 Dodatečné daňové přiznání vybrané FO

Dodatečné daňové přiznání bylo předmětem optimalizace z důvodu, že během zpracování práce byla vybrané FO ohlášena daňová kontrola. Finanční úřad kontaktoval vybranou FO dne 5.3.2019 za účelem zahájení daňové kontroly. Vybraná FO již v tu dobu byla ve fázi zjištění chyby (od 27.2.2019) a do konce měsíce března se chystala podávat dodatečné daňové přiznání. Daňový subjekt finančnímu úřadu oznámil, že se chystá podávat na kontrolované období dodatečné daňové přiznání. Vzhledem ke zpracování dodatečných daňových přiznání může daňová kontrola začít až po lhůtě na podání dodatečných daňových přiznání. Daňová optimalizace v tomto případě spočívá v ušetření penále z doměřené daně. Hodnota penále vychází ze zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád § 251 odst. 1 písm. a) „(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,“

Vzhledem k ohlášené kontrole je jisté, že by vybrané FO byla daň stejně doměřena a díky podání dodatečných daňových přiznání přímo ze strany vybrané FO dojde k úspoře penále z doměřené daně ve výši 690 615 Kč.

Tab. 18. Úspora penále

<b>Celková dlužná částka na dani</b>	<b>3 453 073,00 Kč</b>
<b>20 % penále - úspora</b>	<b>690 614,60 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Vybraná FO v letech 2016-2018 neodvedla z převodu pozemků, jakožto stavebních, DPH ve výši 21 %. Vzhledem k tomu, že daň, kterou vybraná FO odvedla správci daně, je nižší než ta, která měla být dle správného postupu odvedena, je subjekt povinen podat dodatečné

daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci kdy došlo k zjištění. V rámci diplomové práce budou dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podávány k datu 31. 3. 2019.

**Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.  
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.**

**A. ODDÍL**  
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Zlínský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro  
Vsetíně

Daňové identifikační číslo  
CZ

Rodné číslo / IČ

řádné  dodatečné  opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne 27.2.2019

Počet příloh / listů /

**PŘIZNÁNÍ**  
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc  čtvrtletí  rok

za období od  do

<input type="checkbox"/> Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/> Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/> Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
<input type="checkbox"/> Skupina § 5a	<input type="checkbox"/> Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="text"/> Kód zdaňovacího období následujícího roku

**Právnícká osoba:** Název právnické osoby

**Fyzická osoba:** Příjmení Vybraná FO Jméno Titul

otisk podacího razítka finančního úřadu

Obr. 6. Ukázka dodatečného daňového přiznání k DPH (Finanční správa)

### 7.1.1 Dodatečné daňové přiznání vybrané FO za rok 2016

Vybraná FO v roce 2016 odvedla ze své činnosti DPH ve výši 17 561,38 Kč, jedná se pouze o částku vypočtenou z převodu parcel s inženýrskými sítěmi. V rámci dodatečného daňového přiznání bylo potřeba přiznat částku odpovídající převodu pozemku bez inženýrských sítí, pro rok 2016 se jedná o stavební parcely č. 21-25 suma částky, ze které musí být dodatečně odvedeno DPH ve výši 21 % činí 4 917 500,00 Kč. Stavební parcely č. 21,22 a 23 byly prodány v březnu roku 2016, zbývající parcely č. 24 a 25 byly prodány v září téhož roku.

Vybraná FO by měla podat dodatečné daňové přiznání k DPH k datu 31.3.2019 resp. k 1.4.2019. V dodatečném daňovém přiznání, za období březen 2016, vybraná FO uvede

v řádku č. 1 v základu daně hodnotu třech prodaných pozemků (pozemky, které byly prodány v březnu roku 2016). Ze základu daně je vyčíslená daň, kterou musí vybraná FO odvést finančnímu úřadu do 31.3.2019, resp. do 1.4.2019.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	2 950 500	615 605
	snížená	2		

Obr. 7. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 03/2016

V roce 2016 prodala vybraná FO pozemky i v září, jednalo se o dva pozemky. V dodatečném daňovém přiznání vybraná FO uvede v řádku č. 1 hodnotu základu daně, který činí 1 967 000 Kč. Jedná se o sumu prodejních cen jednotlivých pozemků (983 500 Kč/pozemek). Daň je vypočtena ze základu daně 21 %.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	1 967 000	413 070
	snížená	2		

Obr. 8 Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 09/2016

### 7.1.2 Dodatečné daňové přiznání vybrané FO z rok 2017

V roce 2017 ze strany vybrané FO byla správci daně odvedena částka odpovídající 21 % pouze z převodu parcel s inženýrskými sítěmi, tj. 18 108,22 Kč. Dodatečné daňové přiznání obsahovalo 21 % z prodejní hodnoty pozemků bez inženýrských sítí. V roce 2017 došlo k prodeji stavebních parcel č. 26-31. Parcely č. 26-29 byly prodány v únoru v roce 2017, zbylé dvě parcely č. 30 a 31 byly prodány v květnu roku 2017.

V dodatečném přiznání, za období únor 2017, vybraná FO uvede základ daně ve výši 4 056 500 Kč (prodejní cena: 1 014 125 Kč/pozemek). Ze základu daně byla vyčíslená hodnota ve výši 851 865 Kč, částka by měla být uhrazena ve stejné lhůtě jako by mělo být podáno dodatečné daňové přiznání.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	4 056 500	851 865
	snížená	2		

Obr. 9 Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 02/2017



Za období 05/2017 by vybraná FO měla podat dodatečné daňové přiznání týkající se převodu dvou parcel v celkové hodnotě 2 025 250 Kč, z této částky měla být odvedena daň z přidané hodnoty ve výši 425 933 Kč.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	2 028 250	425 933
	snížená	2		

Obr. 10 Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 05/2017

### 7.1.3 Dodatečné daňové přiznání vybrané FO za rok 2018

Vybraná FO v roce 2018 odvedla opět daň pouze z převodu parcel s inženýrskými sítěmi. Částka odvedené daně činila 19 498,75 Kč. V roce 2018 došlo k prodeji stavebních parcel č. 35-39, převod těchto parcel je předmětem dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty. Parcely č. 35-37 byly prodány v dubnu 2018, a parcely č. 38 a 39 byly prodány následující měsíc v květnu 2018.

Z dodatečné daňové přiznání týkající se období 04/2018 je patrné, že vybraná FO měla odvést částku 687 960 Kč správci daně. Základ daně představuje sumu převodů 3 parcel, částka za jednu parcelu činí 1 092 000 Kč.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	3 276 000	687 960
	snížená	2		

Obr. 11 Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 04/2018

V dodatečné daňové přiznání, za květen roku 2018, by měla vybraná FO zdanit prodej dvou parcel o celkovém výměře 1 750 m<sup>2</sup>. Částka tvořící základ daně činí 2 184 000 Kč, jedná se v úhrnu o prodejní cenu parcel č. 38 a 39. Daň, která měla být do 25. června 2018 odvedena činí 458 640 Kč.

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	2 184 000	458 640
	snížená	2		

Obr. 12 Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 05/2018

#### 7.1.4 Úroky z prodlení

Vybrané FO vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroků z prodlení vychází ročně z výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, navýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Vzorec výpočtů úroků z prodlení:

$$\begin{aligned} & \text{úrok z prodlení} \\ & = \text{dlužná částka} * (\text{repo sazba} + 14 \text{ procentních bodů}) \\ & * \left( \frac{\text{dny prodlení}}{365} \right) \end{aligned}$$

Vzhledem k tomu, že vybraná FO neodvedla daň ve správné výši a ve správný čas musí nyní odvést i úroky z prodlení. Čím delší je doba od splatnosti daně tím bude vyšší úrok z prodlení.

V tabulce č. 18 jsou vypočteny úroky z prodlení z každého dodatečného daňového přiznání. Vybraná FO zaplatí na úrocích z prodlení částku ve výši 903 434 Kč, celkem tedy správci daně v součtu za všechny dodatečné daňové přiznání obsahující i doměřenou daň dluží vybraná FO částku 5 286 941 Kč. Tato částka by měla být odvedena nejpozději poslední den měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo ke zjištění špatně odvedené daně. Tato lhůta je totožná s lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání.

Tab. 19. Úroky z prodlení

	Období pro počítání úroků z prodlení	Úrok ke dni	Dny v období	Úrok v %	Úrok v Kč
Dodatečné daňové příznání za 03/2016	30.4.2016-30.6.2016	31.03.2019	61	14,05	14 454,91 Kč
	1.7.2016-31.12.2016	31.03.2019	184	14,05	43 601,70 Kč
	1.1.2017-30.6.2017	31.03.2019	180	14,05	42 653,84 Kč
	1.7.2017-31.12.2017	31.03.2019	184	14,05	43 601,70 Kč
	1.1.2018-30.6.2018	31.03.2019	180	14,5	44 019,97 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	46 549,86 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	23 641,76 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>258 523,74 Kč</b>
	<b>Celková dlužná částka</b>				<b>874 128,74 Kč</b>
Dodatečné daňové příznání za 09/2016	30.10.2016-31.12.2016	31.03.2019	62	14,05	9 858,23 Kč
	1.1.2017-30.6.2017	31.03.2019	180	14,05	28 620,66 Kč
	1.7.2017-31.12.2017	31.03.2019	184	14,05	29 256,67 Kč
	1.1.2018-30.6.2018	31.03.2019	180	14,5	29 537,33 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	31 234,88 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	15 863,59 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>144 371,36 Kč</b>
	<b>Celková dlužná částka</b>				<b>557 441,36 Kč</b>
Dodatečné daňové příznání za 02/2017	30.03.2017-30.6.2017	31.03.2019	92	14,05	30 167,69 Kč
	1.7.2017-31.12.2017	31.03.2019	184	14,05	60 335,38 Kč
	1.1.2018-30.6.2018	31.03.2019	180	14,5	60 914,18 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	64 415,00 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	32 715,12 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>248 547,37 Kč</b>
<b>Celková dlužná částka</b>				<b>1 100 412,37 Kč</b>	
Dodatečné daňové příznání za 05/2017	30.6.2017-30.06.2017	31.03.2019	1	14,05	327,91 Kč
	1.7.2017-31.12.2017	31.03.2019	184	14,05	30 167,73 Kč
	1.1.2018-30.6.2018	31.03.2019	180	14,5	30 457,13 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	32 207,54 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	16 357,58 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>109 517,88 Kč</b>
<b>Celková dlužná částka</b>				<b>535 450,88 Kč</b>	
DDP za 04/2018	30.05.2018-30.6.2018	31.03.2019	31	14,05	8 472,27 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	52 021,08 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	26 420,49 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>86 913,85 Kč</b>
	<b>Celková dlužná částka</b>				<b>774 873,85 Kč</b>
DDP za 05/2018	30.6.2018-30.6.2018	31.03.2019	1	14,05	186,94 Kč
	1.7.2018-31.12.2018	31.03.2019	184	15	36 722,37 Kč
	1.1.2019-31.3.2019	31.03.2019	89	15,75	18 650,57 Kč
	<b>Celkem úroky z prodlení</b>				<b>55 559,88 Kč</b>
	<b>Celková dlužná částka</b>				<b>541 199,88 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

## 7.2 Doporučení změny právní formy podnikání

I přes téma diplomové práce, které je zdanění developerů z pohledu daně z přidané hodnoty, považuji i nad rámec tématu zdůraznit nevhodnost právní formy podnikání jednoho z developerů. Doporučení změny právní formy podnikání se týká převážně daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění. Důvodem uvedení tohoto doporučení do diplomové práce je fakt, že forma podnikání skrz fyzickou osobu je u developerských projektů zcela běžná a z mého pohledu je velmi nevýhodná.

Důvodem pro změnu právní formy vybrané FO na společnost s ručeným omezeným jsou odvody, které OSVČ musí platit. V roce 2013 vybraná FO dosáhla obrovské ztráty, v tomto roce zaplatila minimální pojistné ve výši 43 656 Kč (sociální pojištění – 22 680 Kč, zdravotní pojištění – 20 976 Kč.). Vzhledem ke ztrátě vybraná FO odváděla minimální měsíční zálohy i v roce 2014. Součet minimálních záloh zaplacených v roce 2014 činil 43 752 Kč.

Vybraná FO v roce 2014 dosáhla zisku 4 327 125,59 Kč, tento zisk sloužil jako základ pro výpočet vyměřovacího základu, který je 50 % ze základu daně. U sociálního pojištění byl pro výpočet použit maximální roční vyměřovací základ ve výši 1 245 216 Kč, z této částky došlo k vyčíslení sociálního pojištění ve výši 29,2 % (28 % - důchodové pojištění, 1,2 % - státní politika zaměstnanosti), částka sociálního pojištění pro rok 2014 činila 363 604 Kč. Maximální vyměřovací základ pro výpočet zdravotního pojištění neexistuje, a proto byl použit vyměřovací základ ve výši 50 % základu daně. Sazba zdravotního pojištění představuje 13,5 % z vyměřovacího základu čili 292 008 Kč za rok 2014. Celkové pojistné v roce 2014 činilo 655 685 Kč a vzhledem k placení minimálních záloh v průběhu roku vlivem ztráty v roce 2013 vznikl nedoplatek na pojistném ve výši 611 933 Kč.

Tento vývoj je pro developerské projekty více než typický, v začátcích developerských projektů se podnikatele obvykle dostávají do poměrně vysokých ztrát, které jsou spojené s prvotním zasíťováním pozemků.

Z hlediska daně z příjmu nedochází k žádnému odvodu, z důvodu uplatnění ztráty z minulých let, tato možnost se nevztahuje na pojistné, které v tomto případě je daleko vyšší, než by případně byla daň (daň – 15 % ze základu daně, pojistné 21,35 % ze základu daně). Právě proto doporučuji příště developerský projekt dělat jako společnost s ručeným omezeným, kde se ze ztráty neodvádí pojistné a dochází k lepší kompenzaci ztráty než u fyzické osoby (fyzická osoba nemůže kompenzovat ztrátu vůči pojistnému).

Tab. 20. Pojistné vybrané FO

2014	Částka	DPH	Cena s DPH
Prodej 6 pozemků po 875 m <sup>2</sup> bez DPH	5 523 000,00 Kč		
Prodej 6 pozemků po 15 m <sup>2</sup> s DPH (21%)	78 243,55 Kč	16 436,45 Kč	94 680,00 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>5 601 243,55 Kč</b>		
Vyřazení pozemků	1 274 117,96 Kč		
<b>Výdaje celkem</b>	<b>1 274 117,96 Kč</b>		
<b>Zisk</b>	<b>4 327 125,59 Kč</b>		
Ztráta z min. let	- 9 766 517,33 Kč		
Ztráta	- 5 439 391,73 Kč		
Daň z příjmů 15 % - neodvádí	- Kč		
Vyměřovací základ ZP	2 163 562,80 Kč		
<b>Zdravotní pojištění OSVČ (13,5 %)</b>	<b>292 081,00 Kč</b>		
Vyměřovací základ SP - maximální	1 245 216,00 Kč		
<b>Sociální Pojištění OSVČ (29,2 %)</b>	<b>363 604,00 Kč</b>		
<b>Celkové pojistné za rok 2014</b>	<b>655 685,00 Kč</b>		
zaplacené pojistné v průběhu roku	43 752,00 Kč		
<b>Nedoplatek na pojistném</b>	<b>- 611 933,00 Kč</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

### 7.3 Přídavné spoluvlastnictví

Vybrané PO bych z hlediska daňové optimalizace doporučila, aby v příštím projektu komunikaci k nemovitostem prodávala formou přídavného spoluvlastnictví nikoliv formou spoluvlastnického podílu. Jedná se o doporučení, které by firmě ve sledovaném období přineslo necelých 200 000 Kč zisku. Tuto částku způsobila hlavně rozdílná míra zdanění spoluvlastnického podílu a přídavného spoluvlastnictví. Důvodem rozdílného zdanění byla kritéria převodu nemovitostí, resp. spoluvlastnického podílu a přídavného spoluvlastnictví.

Spoluvlastnický podíl je možné prodávat samostatně nezávisle na nemovitosti, zatím co přídavné spoluvlastnictví lze výhradně převádět pouze spolu s nemovitostí (při prodeji domu dochází automaticky k prodeji i přídavného spoluvlastnictví). Z tohoto důvodu u převodu spoluvlastnického podílu byla použita základní sazba daně z přidané hodnoty 21 %. Převod přídavného spoluvlastnictví přebírá sazbu hlavního plnění, takže se při převodu uplatní první snížená sazba ve výši 15 % DPH. Je třeba upozornit na skutečnost, že aplikace přídavného spoluvlastnictví přišla až s příchodem nového občanského zákoníku v roce 2014. Spoluvlastnický podíl byl do roku 2013 osvobozen podle § 56 odst. 2 ZDPH ve znění pro rok 2013, kdy byl osvobozený převod pozemků vyjma pozemků stavebních.

V případě, kdy vybraná PO prodávala komunikaci formou spoluvlastnického podílu odvedla na DPH přes 760 000 Kč a dosáhla zisku z prodej komunikace ve výši přesahující 3 500 000 Kč. Kdyby v tomto samém projektu vybraná PO aplikovala přídatné spoluvlastnictví odvedla by DPH ve výši 577 281 Kč. Rozdíl na DPH při srovnání obou variant činí 191 246 Kč, a právě o tuto částku by byl navýšen zisk u varianty s přídatným spoluvlastnictví.

*Tab. 21. Srovnání zdanění prodeje komunikace*

Období	Spoluvlastnický podíl (21 % DPH)		Přídatné spoluvlastnictví (15% DPH)	
	Cena bez DPH	DPH	Cena bez DPH	DPH
<b>2014</b>	670 772,35 Kč	140 907,65 Kč	705 836,93 Kč	105 843,07 Kč
<b>2015</b>	694 010,72 Kč	145 789,28 Kč	730 290,08 Kč	109 509,92 Kč
<b>2016</b>	721 645,54 Kč	151 594,46 Kč	759 369,50 Kč	113 870,50 Kč
<b>2017</b>	781 939,68 Kč	164 260,32 Kč	822 815,52 Kč	123 384,48 Kč
<b>2018</b>	790 104,51 Kč	165 975,49 Kč	831 407,17 Kč	124 672,83 Kč
<b>Celkem</b>	<b>3 658 472,80 Kč</b>	<b>768 527,20 Kč</b>	<b>3 849 719,20 Kč</b>	<b>577 280,80 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo analyzovat použité postupy ze stran obou subjektů, upozornit na zneužití práva a následně doporučit daňovou optimalizaci vztahující se na použité postupy obou subjektů. Cíle práce, které byly stanoveny v úvodu práce byly naplněny.

Součástí teoretické části byla provedena odborná literární rešerše týkající se sledované problematiky.

V rámci praktické práce byly identifikované problémy vztahující se k nemovitostem z pohledu daně z přidané hodnoty. Hlavním problémem byla změna právních ustanovení v relativně krátkém časovém horizontu, z pohledu strategického daňového plánování. Vzhledem k tomu, že developerské projekty představují dlouhodobou záležitost, tak právě zde probíhá strategické daňové plánování obvykle na několik let dopředu. V práci byl zpracován vývoj legislativní úpravy ve sledovaném období, a to v letech 2013-2018. Následně byly provedeny analýzy použitých postupů při převodu nemovitostí a jejich následné zatížení daní z přidané hodnoty u každého sledovaného subjektu. Na základě těchto analýz bylo v případě nesprávného postupu uděleno upozornění. V rámci praktické práce je patrný vývoj cen nemovitostí, který pomohl developerům s kompenzováním ztrát způsobených relativně rychlou legislativní změnou.

Nedílnou součástí praktické části práce je navrhnutí daňové optimalizace, která se skládá ze třech složek. První složka se vztahuje k vybrané FO, která neodváděla daň z převodu nemovitostí od roku 2016, toto jednání vybraná FO vysvětluje, že nebyla z její strany postřehnutá legislativní změna a ani neměla potřebu navštívit daňového poradce. Vybrané FO bylo v rámci diplomové práce zpracováno dodatečné daňové přiznání týkající se daně z přidané hodnoty na období 2016-2018, konkrétně se jednalo o šest dodatečných daňových přiznání. Předmětem daňové optimalizace z pohledu dodatečných daňových přiznání byla úspora na penále z doměřené daně, které dosahovalo hodnoty přes 690 000 Kč. Na základě zjištěné částky dlužné daně byly vybrané FO vypočteny i úroky z prodlení, které pro vybranou FO činí vysokou částku, vzhledem k době, po kterou daň neodváděla v řádné výši.

Další složka daňové optimalizace se také dotýkala vybrané FO, jednalo se o doporučení změny právní formy podnikání v případě dalších projektů. Toto doporučení vycházelo z placení pojistného OSVČ i v případě ztráty, kdy v období ztráty jsou odváděny minimální zálohy, avšak v roce následujícím, kdy dojde k poměrně vysokému zisku vzniknou vysoké nedoplatky jak na sociálním, tak na zdravotním pojištění. Tato skutečnost by v případě

právní formy společnosti s ručením omezeným nenastala, protože společnost s ručením omezeným neodvádí sociální ani zdravotní pojištění.

Poslední složka daňové optimalizace se týkala vybrané PO, které bylo navrženo využití přídatného spoluvlastnictví při převodu komunikace na rozdíl od spoluvlastnického podílu. Důvodem pro tento návrh byla rozdílná míra zdanění daně z přidané hodnoty, kdy přídatné spoluvlastnictví je zdaňováno sazbou 15 % na rozdíl od používaného spoluvlastnického podílu, který je zdaňován základní sazbou 21 %. Toto doporučení přineslo vybrané PO další zisk.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BAGGERMAN, Khadija et al. c2016 *European tax handbook*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, ISSN 0925-9759.

BUCHTA, Petr, 2016. *Veřejné finance: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. Vydání I. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha. ISBN 978-80-7452-116-4.

ČERVINKA, Tomáš, 2018. *Zdravotní pojištění: zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ: s komentářem a příklady 2018*. 9. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-130-7.

*Finanční správa, DPH u stavebních činností, při převodu a nájmu nemovitostí a bytová družstva: Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty* [online], [cit. 2019-03-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace\\_k\\_par\\_56\\_od\\_roku\\_2014.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf)

*Finanční správa, DPH u stavebních činností, při převodu a nájmu nemovitostí a bytová družstva: Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015* [online], [cit. 2019-03-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-07-13-Informace-nemovitosti-2015.pdf>

*Finanční správa, DPH u stavebních činností, při převodu a nájmu nemovitostí a bytová družstva: Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016* [online], [cit. 2019-03-09]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT, 2018. *DPH 2018: výklad s příklady*. Vydání I. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0799-5.

HOLUBOVÁ, Olga, 2016. *Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH*. 2., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-082-1.

KINDL, Milan a Aleš ROZEHNAL, 2015. *Nový občanský zákoník: úskalí věcných práv*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-517-3.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. 2018. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy. ISBN 978-80-87974-17-9.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-165-3.

KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK, 2018. *Abeceda DPH 2018*. 5. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-134-5.

KUNEŠ, Zdeněk, 2017. *DPH v tuzemsku: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-096-6.

LIPOVSKÁ, Hana. 2017. *Moderní ekonomie: jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0120-7.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5806-0.

NOVOTNÝ, Petr et al., 2017. *Vlastnictví a věcná práva*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0610-3.

SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI, 2015. *Value added tax: a comparative approach*. Second edition. New York: Cambridge University Press. ISBN 978-1-107-04298-8

SKÁLA, Milan, 2015. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-820-8.

Směrnice rady EU č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie* [online]. [cit. 2019-02-07]. Dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

Směrnice rady EU č. 2016/1164 kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: *Úřední věstník Evropské unie* [online]. [cit. 2019-02-07]. Dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

ŠIROKÝ, Jan, 2016. *Základy daňové teorie s praktickými příklady: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-315-0.

ŠUBRT, Bořivoj et al., 2019. *Abeceda mzdové účetní 2019*. 29. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-189-5.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2018. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-63-2.

VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. 2011. *Správa daní pro ekonomy*. 14. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-701-8.

VINTRLÍK, Jakub, *Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun* [online]. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>

Vyhláška č. 357/2013 Sb. katastrální vyhláška ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=357/2013&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=357/2013&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ, 2012. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. 7. vydání. Praha: Leges. ISBN 978-80-87576-21-2.

Zákon č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-24]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=592/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=592/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=183/2006%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=183/2006%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon) ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=256/2013&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=256/2013&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 360/2014 Sb. zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=360/2014&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=360/2014&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-04]. Dostupné z: [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-24]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=589/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=589/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ve znění pozdějších předpisů. In: *Portál veřejné správy* [online]. [cit. 2019-02-24]. Dostupné z [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=48/1997%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=48/1997%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

ŽENÍŠKOVÁ, Marta, 2018. *Pojistné na sociální zabezpečení: zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ, dobrovolně důchodově pojištěných: s komentářem a příklady 2018*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-127-7.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

- DPH Daň z přidané hodnoty.
- GFŘ Generální finanční ředitelství.
- OSVČ Osoba samostatně výdělečně činná
- SPV Special Purpose Vehisle.
- ZDP Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
- ZDPH Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1. Základní funkce daní (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11)</i> .....	20
<i>Obr. 2. Sazby DPH (Kuneš a Vondrák, 2018, s. 134)</i> .....	28
<i>Obr. 3. Vyvolané investice – vznik nové věci (Skála, 2015, s. 197)</i> .....	35
<i>Obr. 4. Vyvolané investice – změna již existující věci (Skála, 2015, s. 197)</i> .....	36
<i>Obr. 5. Vývoj cen nemovitostí v ČR v letech 2010-2018 (vlastní zpracování, ČTK, ČNB, ©2019)</i> .....	43
<i>Obr. 6. Ukázka dodatečného daňového přiznání k DPH (Finanční správa)</i> .....	70
<i>Obr. 7. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 03/2016</i> .....	71
<i>Obr. 8. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 09/2016</i> .....	71
<i>Obr. 9. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 02/2017</i> .....	71
<i>Obr. 10. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 05/2017</i> .....	72
<i>Obr. 11. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 04/2018</i> .....	72
<i>Obr. 12. Dodatečné daňové přiznání k DPH za období 05/2018</i> .....	72

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1. Ukázka znaleckého posudku .....</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 2. Developerský projekt vybrané PO v roce 2013 .....</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 3. Ukázka změněného znaleckého posudku .....</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 4. Developerský projekt vybrané FO v roce 2014 .....</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 5. Developerský projekt vybrané PO v roce 2014 .....</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 6. Developerský projekt vybrané FO v roce 2015 .....</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 7. Developerský projekt vybrané PO v roce 2015 .....</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 8. Developerský projekt vybrané FO v roce 2016 .....</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 9. Developerský projekt vybrané PO v roce 2016 .....</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 10. Developerský projekt vybrané FO v roce 2017 .....</i>	<i>62</i>
<i>Tab. 11. Developerský projekt vybrané PO v roce 2017 .....</i>	<i>63</i>
<i>Tab. 12. Developerský projekt vybrané FO v roce 2018 .....</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 13. Developerský projekt vybrané PO v roce 2018 .....</i>	<i>65</i>
<i>Tab. 14. Zisk vybrané PO bez růstu cen nemovitostí.....</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 15. Daňová výhoda vybrané FO .....</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 16. Porovnání zisku v roce 2014 s vyčleněním a bez vyčlenění inženýrských sítí .....</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 17. Vliv vyčlenění na zisk vybrané FO .....</i>	<i>68</i>
<i>Tab. 18. Úspora penále.....</i>	<i>69</i>
<i>Tab. 19. Úroky z prodlení .....</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 20. Pojistné vybrané FO .....</i>	<i>76</i>
<i>Tab. 21. Srovnání zdanění prodeje komunikace .....</i>	<i>77</i>