



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00674515  
ESS

**Sekce metodiky a výkonu daní**

Č. j. 6717/15/7000-20116-101206

## **Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015**

### **Obsah:**

Úvod

1. Osoby, které uplatňují daň z přidané hodnoty při dodání nemovitých věcí
  2. Stavby
    - 2.1. Stavby pro bydlení
    - 2.2. Stavby pro sociální bydlení
      - 2.2.1. Podlahová plocha obytného prostoru pro sociální bydlení
      - 2.2.2. Podlahová plocha rodinného domu pro sociální bydlení
      - 2.2.3. Zjištění podlahové plochy u bytového domu, resp. bytového domu pro sociální bydlení
    - 2.3. Funkční celek
    - 2.4. Stavby sloužící k využití staveb pro bydlení
  3. Jednotky
  4. Pozemky
    - 4.1. Stavební pozemek
    - 4.2. Pozemek přiléhající ke stavbě
  5. Osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 odst. 3 zákona o DPH
  6. Možnost volby zdanění při dodání vybrané nemovité věci
  7. Právo stavby
  8. Sazby daně
    - 8.1. Dodání vybraných nemovitých věcí
    - 8.2. Výstavba staveb pro sociální bydlení
    - 8.3. Změna dokončené stavby pro bydlení a dokončené stavby pro sociální bydlení
    - 8.4. Příklady sazeb daně
  9. Nájem
    - 9.1. Nájem dle § 56a zákona o DPH a obrat
    - 9.2. Osvobození nájmu
    - 9.3. Krátkodobý nájem
- Závěr

### **Úvod**

Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) účinná od 1. 1. 2015 zahrnuje úpravu v oblasti nemovitých věcí. V současně účinném znění zákona o DPH se prolínají změny v právní úpravě dokončených staveb pro bydlení, včetně sociálního bydlení (§ 48), změny u výstavby nových staveb pro sociální bydlení (§ 49) a nezměněná dosavadní úprava dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí, pro které platí ustanovení § 56 a § 56a ve stejném znění jako pro r. 2014. Účinnost změn v ustanoveních o dodání a nájmu nemovitých věcí byla posunuta až od 1. 1. 2016.

## 1. Osoby, které uplatňují daň z přidané hodnoty při dodání nemovitých věcí

Pro posílení právní jistoty veřejnosti se uvádí, že dále popsané postupy a aplikace daně z přidané hodnoty se týkají subjektů této daně uvedených v § 5 až 6l zákona o DPH ve znění účinném od r. 2015, tj. především osob povinných k dani (podnikatelů, plátců a identifikovaných osob), vystupují-li na pozici dodavatele nebo odběratele nemovitých věcí či služeb v rámci svých ekonomických činností.

Při prodeji (tj. dodání) nemovitých věcí v rámci činností, které nemají charakter činnosti ekonomické, **soukromé osoby (osoby nepovinné k dani) daň z přidané hodnoty neuplatňují.**

Pro konečné spotřebitele, stejně jako u jiných komodit, má aplikace daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí rozhodující vliv pro konečnou cenu nemovité věci.

## 2. Stavby

Znění zákona o DPH účinné od 1. 1. 2015 používá pojem „stavba pevně spojená se zemí“ (v § 48 odst. 3). Tento pojem je nutno vykládat v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“)<sup>1</sup>, která upravuje dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího, kde vymezuje pro tyto účely budovu jako jakoukoliv stavbu nebo její část pevně spojenou se zemí. Pojmem stavba/budova si tedy nelze představit jen jako pouze opláštěný dům nebo halu se střechou a pevným základem, je třeba ho vnímat širěji, v obecné rovině jako konstrukci/strukturu pevně spojenou se zemí, a to i jiným způsobem než jen pevným základem. Stavbou pevně spojenou se zemí může být i znehybněná a ke břehu pevně připoutaná loď<sup>2</sup>, stejně jako mobilní stavební buňka připojená na vodovodní, kanalizační a elektrickou rozvodnou síť a splňující kritérium dostatečně intenzivního „neoddělitelného“ spojení se zemí<sup>3</sup> nebo meliorační trubní zařízení. Stavební buňky a obdobné stavby jsou věcí nemovitou jen v případě, že jsou pevně spojené se zemí ve světle požadavků vyplývajících pro posouzení jako nemovitost z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Pevné spojení stavby se zemí určuje většinou fixace stavby zeminou, vytvářející pevné umístění stavby na konkrétním místě zemského povrchu. Pojem stavba je pro účely zákona o DPH autonomním pojmem; SDEU ustáleně judikuje, že pro výklad pojmů v harmonizované oblasti nelze použít soukromé právo jednotlivých členských států. Obsah tohoto pojmu, např. dle stavebního zákona<sup>4</sup>, nebo ve významu, jaký mu přiřazuje tuzemské soukromé právo, je tedy možné použít jen za předpokladu, že odpovídá obsahu tohoto pojmu plynoucího z práva EU tzv. eurokonformnímu výkladu<sup>5</sup>.

Odlišně se postupuje pouze při aplikaci § 56 odst. 2 písm. a), kde je použito užší vymezení staveb pro účely osvobození od daně, kdy je použit pojem „stavba spojená se zemí pevným základem“ (blíže viz bod 4.1 této informace).

<sup>1</sup> Čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112/ES

<sup>2</sup> Viz rozsudek SDEU ve věci C-532/11 Susanne Leichenich

<sup>3</sup> Viz rozsudek SDEU ve věci C-315/00 Maierhofer

<sup>4</sup> Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění p. p.

<sup>5</sup> Např. rozsudky SDEU ve věcech C-315/00 Maierhofer, C-428/02 Marselisborg, C-155/05 Heger, C-326/11 J.J.Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard

## 2.1. Stavby pro bydlení

**Vymezení staveb pro bydlení uvedené v § 48 odst. 2 zákona o DPH ve znění pro r. 2014 a na stejném místě i od 1. 1. 2015 se věcně nemění.**

U stavby bytového domu a stavby rodinného domu už zákon o DPH přímo neuvádí, co se těmito stavbami rozumí, ale definuje je prostřednictvím předpisů upravujících katastr nemovitostí. Těmito předpisy jsou zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon) a vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), která ve své příloze (Technické podrobnosti pro správu katastru, bod 4 Způsob využití stavby) tuto definici obsahuje a dále odkazuje na vyhlášku č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území.

**Stavbou bytového domu<sup>6</sup>** se i nadále rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.

**Stavbou rodinného domu<sup>7</sup>** je stále stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.

Vzhledem k tomu, že vpuštěním definic daných pojmů ze zákona o DPH při totožném vymezení dle katastrálních předpisů nedochází ke změně v jejich fungování, platí i nadále, že u bytového a rodinného domu bude mít zásadní význam údaj o způsobu využití stavby zapsaný v katastru nemovitostí.

Při posuzování stavby, která ještě není do katastru zapsaná (např. u prvovýstavby), se vychází ze stavební dokumentace (např. projekt, stavební povolení, situační výkres), z níž by splnění charakteristik určujících bytový či rodinný dům mělo být zřejmé. V případě pochybností o správnosti zápisu způsobu využití stavby v katastru nemovitostí se vychází z údajů, které obsahuje katastr nemovitostí<sup>8</sup>, tzn. např.: je-li stavba v katastru nemovitostí zapsána jako rodinný dům, ale ve skutečnosti jde o stavbu pro rodinnou rekreaci a není ve smyslu správného řádu podán podnět na změnu zápisu ohledně způsobu využití stavby tak, aby stav zapsaný (formální) odpovídal stavu skutečnému, je pro určení využití stavby rozhodující zápis v katastru nemovitostí.

**Pojem byt se od 1. 1. 2015 nahrazuje pojmem obytný prostor**, vymezeným v § 48 odst. 4 zákona o DPH v novém znění, a to jako soubor místností, popř. jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Jde o shodné vymezení jako u bytu v § 48 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do konce r. 2014. Byt, resp. obytný prostor je tedy určen stavebně technickým uspořádáním, nikoliv účelem užití; musí ale splňovat požadavky na trvalé bydlení. Platí tedy, že co bylo považováno za byt do konce r. 2014, je bytem, resp. obytným prostorem i v r. 2015. Kritériím obytného prostoru tak vedle bytu fakticky určeného pro bydlení kolaudačním rozhodnutím vyhoví i obytné prostory v jiných stavbách, pokud odpovídají požadavkům na trvalé bydlení<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Bytový dům - § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb. a kód 6 bod 4. Způsob využití stavby v příloze „Technické podrobnosti pro správu katastru“ katastrální vyhlášky č. 357/2013 Sb.

<sup>7</sup> Rodinný dům - § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb. a kód 7 bod 4. Způsob využití stavby v příloze „Technické podrobnosti pro správu katastru“ katastrální vyhlášky č. 357/2013 Sb.

<sup>8</sup> Viz § 48 odst. 2 písm. a) a b) a odst. 5 písm. a) a b) zákona o DPH, jakož i údaje zapsané v katastru nemovitostí v návaznosti na zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, např.: § 980, § 984, § 3064

<sup>9</sup> Viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 133/2011

**Stavbou pro bydlení** je dle § 48 odst. 2 písm. e) zákona o DPH účinného od 1. 1. 2015 také místnost užívaná spolu s obytným prostorem a nacházející se ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. Nejčastěji se bude jednat o místnosti, jako jsou sklep, komora, sušárna apod. za podmínky, že nejsou mimo objekt, v němž se nachází obytný prostor/byt.

**Za stavby pro bydlení se i nadále nepovažují stavby pro rodinnou rekreaci<sup>10</sup> ani stavby ubytovacích zařízení<sup>11</sup> (hotel, motel, penzion, kempy atd.), vybavené pro přechodné ubytování.**

## 2.2. Stavby pro sociální bydlení

**Definice staveb pro sociální bydlení** jsou od 1. 1. 2015 v zákoně o DPH uvedeny v § 48 odst. 5 a 6. Zůstává zachováno, že u bytového domu pro sociální bydlení, rodinného domu pro sociální bydlení i u obytného prostoru pro sociální bydlení se musí jednat o stavby pro bydlení ve smyslu odst. 2 a 4 tohoto ustanovení a ještě musí splňovat velikost podlahové plochy – u obytného prostoru pro sociální bydlení do 120 m<sup>2</sup> a u rodinného domu pro sociální bydlení do 350 m<sup>2</sup>.

**Obytným prostorem pro sociální bydlení** se rozumí i místnost užívaná spolu s ním a nacházející se ve stejné stavbě, obdobně jako místnost dle § 48 odst. 2 písm. e) zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2015.

### 2.2.1. Podlahová plocha obytného prostoru pro sociální bydlení

Způsob výpočtu podlahové plochy obytného prostoru vychází z nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím, přijatého k provedení občanského zákoníku. Uvedené je třeba chápat v kontextu vymezení jednotky jako bytu dle OZ<sup>12</sup>. Stejně se bude pro účely daně z přidané hodnoty postupovat i u obytného prostoru, který není vymezen jako jednotka, a obdobně bude postupováno i v případech dle § 4b odst. 3 zákona o DPH, byl-li obytný prostor vymezen jako jednotka dle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

Uvedené nařízení vlády považuje pro účely výpočtu podlahové plochy byt (pro účely DPH považovaný za obytný prostor) za prostorově oddělenou část domu, ohraničenou vnitřními povrchy obvodových stěn této prostorově oddělené části domu, podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu a výplněmi stavebních otvorů ve stěnách ohraničujících byt<sup>13</sup>.

**Do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení se od 1. 1. 2015 započítává** plocha mezi vnitřními povrchy obvodových stěn bytu<sup>14</sup>, včetně podlahové plochy zakryté zabudovanými předměty, jako jsou zejména skříně ve zdech bytu, vany a jiné zařizovací předměty ve vnitřní ploše bytu. Do podlahové plochy se tak s výjimkou obvodových stěn (plocha se uvažuje až od jejich vnitřního líce) zahrnují i půdorysné plochy svislých nosných i nenosných konstrukcí

<sup>10</sup> Stavba pro rodinnou rekreaci - § 2 písm. b) vyhlášky č. 501/2006 Sb.

<sup>11</sup> Stavba ubytovacího zařízení - § 2 písm. c) vyhlášky č. 501/2006 Sb.

<sup>12</sup> Jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá. (§ 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

<sup>13</sup> Ust. § 2 nařízení vlády č. 366/2013 Sb.

<sup>14</sup> Podlahovou plochu bytu v jednotce tvoří půdorysná plocha všech místností bytu včetně půdorysné plochy všech svislých nosných i nenosných konstrukcí uvnitř bytu, jako jsou stěny, sloupy, pilíře, komíny a obdobné svislé konstrukce. Půdorysná plocha je vymezena vnitřním lícem svislých konstrukcí ohraničujících byt včetně jejich povrchových úprav. (§ 3 odst. 1 nařízení vlády č. 366/2013 Sb.)

uvnitř obytného prostoru, tj. stěny, sloupy, pilíře, komíny a obdobné svislé konstrukce. Podlahovou plochu mezonetového bytu umístěného ve dvou nebo více podlažích spojených schodištěm uvnitř bytu tvoří půdorysná plocha všech místností vypočtená způsobem stanoveným výše a plocha pouze dolního průmětu schodiště. V případě bytu s galerií, kdy je horní prostor bytu propojen s dolním prostorem schodištěm, se podlahová plocha galerie započítává jako podlahová plocha místnosti, pokud podchodná výška tohoto prostoru dosahuje alespoň 2300 mm, i když není zcela stavebně uzavřena všemi stěnami; započítává se současně plocha dolní místnosti, má-li alespoň stejnou podchodnou výšku, a plocha dolního průmětu schodiště. Pokud podmínky minimální podchodné výšky nejsou splněny, započte se pouze plocha dolní místnosti.<sup>15</sup> V případě mezonetového bytu umístěného ve dvou nebo více podlažích spojených schodištěm uvnitř bytu s galerií se do podlahové plochy bytu započítává půdorysná plocha všech místností vypočtená způsobem stanoveným výše, plocha pouze dolního průmětu schodiště a pouze plocha galerie s podchodnou výškou alespoň 2300 mm. Vypočtená podlahová plocha se uvádí v m<sup>2</sup> a zaokrouhluje se na jedno desetinné místo tak, že pět setin m<sup>2</sup> a více se zaokrouhluje směrem nahoru, k méně než pěti setinám m<sup>2</sup> se nepřihlíží<sup>16</sup>.

**Do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení se nezapočítává** podlahová plocha balkonů, teras, lodžii. Přímo z vymezení obytného prostoru pro sociální bydlení v § 48 odst. 6 zákona o DPH od r. 2015 vyplývá, že do výpočtu jeho plochy se nezapočítává ani plocha místností užívaných spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení, které se nacházejí ve stejné budově. Od r. 2015 tedy nemá na rozlohu obytného prostoru pro sociální bydlení pro účely DPH vliv současně s ním užívaný sklep, komora, garáž a podobné místnosti nacházející se mimo něj ve stejném domě. Vzhledem k prostorovému ohraničení bytu/obytného prostoru se do jeho plochy nezahrnuje ani podíl na společných částech domu, jde-li o obytný prostor jako jednotku. Není-li obytný prostor jednotkou, nezahrnou se do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení takové společné části domu, které jsou mimo vnitřní povrchy jeho obvodových stěn.

### **2.2.2. Podlahová plocha rodinného domu pro sociální bydlení**

Pro výpočet podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se použije postup uvedený dosud v bodu C. Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 vydané pod č. j. 18/21492/2008-181, neboť výše zmíněné nařízení vlády č. 366/2013 Sb. lze aplikovat pouze pro určení velikosti podlahové plochy obytného prostoru.

Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se tedy i nadále započítává součet podlahových ploch všech místností rodinného domu (kuchyň, pokoje, sociální zařízení, chodba, pracovna, garáž, která je v domě). Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se nezapočítává součet podlahových ploch prostor, které nejsou místností (balkóny, terasy, lodžie, půda) a součet podlahových ploch místností, které tvoří „příslušenství“ rodinného domu (např. garáž mimo dům).

Podlahovou plochou místnosti a prostorů se rozumí jejich vnitřní nášlapná plocha mezi lícnicemi konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.

Zákon o DPH již od 1. 1. 2015 neobsahuje definici místnosti. Věcně obdobná definice, jako byla do konce r. 2014 v ust. § 48a odst. 8 tohoto zákona, vyplývá z obecného pojmu „místnost“<sup>17</sup>, který je využitelný i pro účely DPH. Místností je třeba rozumět prostorově uzavřenou část stavebního díla, vymezenou podlahou, stropem nebo konstrukcí krovu a pevnými stěnami.

<sup>15</sup> Ust. § 3 odst. 2 a 3 nařízení vlády č. 366/2013 Sb.

<sup>16</sup> Ust. § 3 odst. 4 nařízení vlády č. 366/2013 Sb.

<sup>17</sup> Ust. § 3 písm. h) vyhlášky č. 268/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o technických požadavcích na stavby

### 2.2.3. Zjištění podlahové plochy u bytového domu, resp. bytového domu pro sociální bydlení

Stavbou pro sociální bydlení se dle § 48 odst. 5 písm. a) zákona o DPH od r. 2015 rozumí stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, a to bytového domu, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m<sup>2</sup>, jinak řečeno – nesmí v něm být jiný obytný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení. Bytový dům je přitom definován jako stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena a je rozhodující, zda je dům jako bytový dům zapsán v katastru nemovitostí.

U nové výstavby před zápisem bytového domu do katastru nemovitostí lze postupovat podle správního rozhodnutí nebo podle stanoviska stavebního úřadu, příp. metodou stanovení poměru podlahových ploch určených pro bydlení k celkové podlahové ploše a poměr stanovit v procentech.

Jak je uvedeno v bodu 2.2.1., do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení, která nesmí být větší než 120 m<sup>2</sup>, se nezapočítává plocha místností užívaných spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení, které se nacházejí ve stejné budově (sklep, komora, garáž a podobné místnosti nacházející se ve stejném domě). Tyto vedlejší místnosti jsou ale stavbou pro bydlení a při zjišťování, zda je dům bytovým domem, tj. pro zjištění velikosti podlahové plochy (více než 50 %), která v domě odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, je třeba je započítat.

Stejně jako v minulosti platí<sup>18</sup>, že do úhrnu podlahové plochy domu je třeba zahrnout plochu všech místností a prostor určených k bydlení, prostor, které nejsou určeny k bydlení (např. garáže, kanceláře, obchody), společných prostor (např. haly, chodby, schodiště, sklepy, balkóny, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny) a podloubí, průjezdů, pasáží apod. Do úhrnu podlahové plochy domu se nezapočítává plocha místností, které obvykle slouží jako technologické zázemí (kotelny, místnosti a prostory pro vzduchotechniku, dílny pro údržbu, šachty výtahů). Do úhrnu podlahové plochy domu se nezapočítává podlahová plocha jiné stavby, která slouží k využití stavby bytového domu a stojí na pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou bytového domu (nezapočítává se plocha „příslušenství“ bytového domu).

Podlahovou plochou místností a prostorů se rozumí jejich vnitřní nášlapná plocha mezi lícními konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.

Při výpočtu poměru se doporučuje nejprve od celkového úhrnu všech podlahových ploch odečíst plochu společných částí domu, využívaných společně pro „bytové“ i „nebytové“ účely, příp. společné části rozdělit mezi byty včetně „bytových“ prostor a prostory, které nejsou určeny pro bydlení. Následně se určí podíl podlahových ploch odpovídajících požadavkům na trvalé bydlení, včetně místností užívaných spolu s byty, na součtu podlahových ploch bytů a s nimi využívaných místností a podlahových ploch prostor, které požadavkům na trvalé bydlení neodpovídají (garáž, dílna, obchod, kancelář apod.), a to včetně místností s nimi užívaných.

### 2.3. Funkční celek

Pojem „funkční celek“ je definován v ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015. Toto ustanovení slouží k vymezení **pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí** (viz dále bod 4.2.). Vymezení pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou je jedním z klíčových kritérií při určení sazby daně u dokončené stavby pro bydlení nebo u dokončené stavby pro sociální bydlení (viz následující bod týkající se „příslušenství“)

<sup>18</sup> Bod B. Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 vydané pod č. j. 18/21492/2008-181

a od 1. 1. 2016, kdy nabude účinnosti nový § 56, bude klíčovým kritériem pro určení osvobození při dodání nemovité věci (pozemku).

Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, je tedy třeba rozumět pozemek, který slouží k jejímu provozu nebo k plnění její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

Pro účely daně z přidané hodnoty může představovat funkční celek soubor pozemků zastavěných příslušnou stavbou a souvisejícím jedním nebo i více pozemky (zastavěných či nezastavěných), které k této stavbě náleží nebo jí slouží, přičemž pozemek zastavěný stavbou a přilehlé (sousední, vedlejší) pozemky tvoří s tímto pozemkem zpravidla souvislý celek bez přerušení. Ve funkčním celku tedy může být i více zastavěných pozemků, stejně jako i pozemek/ky nezastavěný/é.

#### Příklad: Dodání rodinného domu včetně vedlejších staveb a pozemků

*Rodinný dům stojí na pozemku, který je parcelou se samostatným parcelním číslem velikostí odpovídající průmětu stavby domu na pozemek. Tato parcela sousedí s pozemkem jiného samostatného parcelního čísla, na kterém se nachází garáž, s dalším pozemkem odlišného a samostatného parcelního čísla s přípojkou inženýrských sítí a přístupovým chodníčkem k domu a sousedí také s dalším pozemkem evidovaným pod samostatným parcelním číslem jako zahrada. V případě prodeje celého uvedeného souboru nemovitých věcí se z hlediska vymezení pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou, bude jednat o funkční celek, neboť jeho definiční znaky ohledně souvislosti pozemku s provozem a užíváním rodinného domu jako jednoho hospodářského celku jsou naplněny. Tento funkční celek představuje jeden zastavěný pozemek s režimem dle rodinného domu jako hlavního a určujícího prvku transakce.*

V případě dodání nemovitých věcí má tedy smysl o funkčním celku uvažovat jedině, jde-li o dodání souboru nemovitých věcí se stejným hospodářským účelem. Pokud by byla některá z nemovitých věcí uvedených v příkladu prodávána samostatně, je třeba uvažovat funkční celek (ve smyslu stavba a pozemek tvořící s ní funkční celek) na základě rozhodných skutkových okolností, např. při samostatném prodeji garáže a pozemku, na kterém stojí; oproti tomu např. při prodeji pouze zahrady bez současného prodeje rodinného domu se o funkční celek nejedná.

Pokud jde o bezprostřední přilehlost pozemků a spojitost (nepřerušenosť) pozemků s určujícím režimem stavby, s níž tvoří funkční celek, mohou funkční celek tvořit pozemky objektivně a nepochybně sloužící provozu a funkci stavby, i když se nacházejí na pozemku prostorově odděleném od pozemku s „hlavní“ stavbou. Důkazní břemeno o naplnění podmínek funkčního celku pak bude spočívat na plátcích, který skutečnost, že se jedná o funkční celek, tvrdí.

#### Příklad: Hodnocení funkčního celku u nesouvislých pozemků

*K rodinnému domu stojícímu na pozemku samostatného parcelního čísla náleží dvorek či zahrádka jiného parcelního čísla, které neleží přímo u domu, ale jsou od něj odděleny pozemní komunikací. Pokud je splněna provozní a funkční souvislost pozemku nacházejícího se za silnicí s domem a pozemkem k němu přiléhajícím (např. na pozemku za silnicí je složeno uhlí a dřevo pro vytápění domu, nebo se na něm nachází garáž pro parkování vozidla vlastníka domu), jde o natolik těsnou hospodářskou spojitost s rodinným domem, že režim DPH tohoto domu by měl být určující i pro režim pozemku za silnicí a příp. i staveb na něm umístěných, budou-li všechny uvedené nemovité věci předmětem jednoho prodeje, za předpokladu stejného hospodářského určení.*

Důležitým pojmovým znakem funkčního celku je provozní, funkční tedy hospodářská vazba na stavbu pevně spojenou se zemí nebo společné využívání této stavby a dalších souvisejících nemovitých věcí včetně pozemků. V podstatě se jedná o stejný hospodářský účel. Funkční celek proto nemohou tvořit nemovité věci s rozdílným účelovým určením, např. rodinný dům (stavba pro bydlení) včetně pozemku, na kterém stojí, a sousedící pozemek, na němž má vlastník domu zřízení pro své podnikání autodílnu. V takovém případě jde o dva hospodářské celky, přičemž část pozemků tvoří funkční celek s rodinným domem, kde hospodářským účelem je bydlení a část pozemků tvoří funkční celek s autodílnou, kde hospodářským účelem je podnikatelská činnost.

Praktická aplikace znaků funkčního celku je podobná jako aplikace tzv. obecného principu věci hlavní a vedlejší, kdy daňový režim věcí vedlejších je určen daňovým režimem věci hlavní. Podobně lze tedy stavbu a pozemek, na kterém stojí, chápat jako věc hlavní a ostatní sousedící pozemky a stavby, pokud jsou hospodářsky s touto hlavní stavbou a pozemkem spjaté, provozně a funkčně související, jako věci vedlejší. Tzv. věc hlavní a věci vedlejší přitom musí sloužit vlastníkově věci hlavní k provozu či plnění její funkce. Z hlediska uplatnění první snížené sazby daně podle § 48 zákona o DPH není rozhodné, zda tzv. věci vedlejší jsou vlastněny v právním smyslu.

*Příklad: Oprava pronajaté garáže*

*Vlastník rodinného domu pro sociální bydlení si pronajme garáž, kterou vlastní sused a která se nachází na pozemku suseda vedle pozemku vlastníka rodinného domu. V této najaté garáži parkuje vlastník rodinného domu osobní automobil. Při opravě této garáže, která je hospodářsky užívána s rodinným domem, se uplatní první snížená sazba daně, přestože ji v právním smyslu vlastní sused. Dle smyslu a účelu zákona o DPH spadá do hospodářského celku rodinného domu jako stavby pro bydlení.*

*Příklad: Oprava přípojky rodinného domu na cizím pozemku s jiným hospodářským určením*

*Přípojka inženýrských sítí k rodinnému domu vede částečně přes pozemek ve vlastnictví jiné osoby, než je vlastník rodinného domu (např. přes pozemek obce). Hlavní hospodářské užití tohoto pozemku obce je zemědělská prvovýroba, neboť se jedná o ornou půdu. Část přípojky na cizím pozemku nelze z funkčního hlediska vyloučit od rodinného domu, protože ten bez přípojky nemůže fungovat a plnit svoji funkci. V tomto případě se uplatní princip hlavního a doplňkového plnění, kdy je část přípojky jako doplňkové plnění na cizím pozemku a je přitom výhradě určeno k využití hlavního plnění (rodinného domu) ve vlastnictví jiné osoby. U stavebních a montážních prací provedených na tomto doplňkovém plnění se proto uplatní první snížená sazba daně.*

## **2.4. Stavby sloužící k využití staveb pro bydlení**

Zákon o DPH ve znění od 1. 1. 2015 již nepoužívá pojem „příslušenství“. Tento pojem nebyl pro účely daně z přidané hodnoty definován a vycházelo se z jeho pojetí ve smyslu tuzemského občanského práva. Takový přístup není v oblasti daně z přidané hodnoty, která je na úrovni EU harmonizována, případný. Koncept „příslušenství“ je v podstatě založen na existenci více samostatných věcí ve vlastnictví stejné osoby, z nichž některé slouží nebo mají sloužit k trvalému užívání jiných věcí, protože tyto jiné věci bez nich nemohou plnit svoji funkci. Tomuto pojetí je nejbližší komunitární koncept tzv. vedlejšího plnění, který je promítnut do nových ust. § 48 odst. 2 písm. c), § 48 odst. 2 písm. e), § 48 odst. 5 písm. l) a § 48 odst. 6 písm. b) zákona o DPH. V nich jsou definovány stavby nebo místnosti sloužící či užívané s bytovým či rodinným domem



a obytným prostorem a stejně tak u těchto staveb pro bydlení splňujících kritéria sociálního bydlení.

Dříve „příslušenství“ bytového domu nebo rodinného domu je od 1. 1. 2015 definováno jako stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu a je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek (viz bod 2.3) s těmito stavbami pro bydlení. Na základě principu věci hlavní a vedlejší se uplatní stejný režim DPH podle věci hlavní (bytového či rodinného domu) i na pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou a také na stavby, které se na něm nacházejí, jsou-li podstatné pro využití věci hlavní.

Stavbami plnícími doplňkovou funkci ke stavbě bytového nebo rodinného domu jsou např. garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům; podzemní stavby - jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla; přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu; připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu); studny; bazény; přístupové chodníky; zpevněná plocha k parkování (plošné stavby na funkčním celku).

Princip věci hlavní a vedlejší s sebou nese především předpoklad, že stavba ústřední i stavby doplňkové mají stejný hospodářský účel. Ke stavbě rodinného domu proto nemůže být „příslušenstvím“ stavba, ve které majitel rodinného domu provozuje ekonomickou činnost. Ve stejném smyslu ohledně účelového určení je uvažováno i u funkčního celku v bodu 2.3.

Na stejných zásadách je založeno i „příslušenství bytu“ – nyní místnost užívaná spolu s obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě, a „příslušenství bytu pro sociální bydlení“ – nyní místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení.

Klasickými příklady těchto místností, které jsou již uvedeny výše, jsou sklepy, komory a garáže nacházející se ve stejné stavbě jako obytný prostor, příp. obytný prostor pro sociální bydlení, k němuž náleží.

Stavby, které slouží k využití staveb pro sociální bydlení a jsou zřízeny na pozemku, který s nimi tvoří funkční celek, jsou vymezeny jako samostatné stavby pro sociální bydlení.

### 3. Jednotky

Vedle pojmu „obytný prostor“ a „obytný prostor pro sociální bydlení“ obsahuje zákon o DPH také pojem „jednotka“, a to v § 4b odst. 3 a jako vybranou nemovitou věc ji uvádí v § 56 odst. 1 písm. f). Jednotka však nemusí být vždy jen bytová.

Zákon o DPH ve znění pro r. 2014 obsahoval v § 4b odst. 3 pro svoje účely definici jednotky, a to ve smyslu, že jednotka vždy zahrnuje podíl na společných částech domu a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku.

Podle změněného textu tohoto ustanovení se nahlíží v tomto smyslu na jednotku i po 1. 1. 2015, a to bez ohledu na to, zda se bude jednat o jednotku vzniklou ještě před účinností OZ (podíl na pozemku nebyl její součástí) nebo po ní (podíl na pozemku je v ní zahrnut). Do zákona je tak promítnut postup již zavedený správní praxí.

Zákonem nastavený koncept jednotky je případem jediného nedělitelného komplexního plnění s jedním daňovým režimem. Jednotka se sestává z části stavby, podílu na společných částech domu a podílu na pozemku. Tyto prvky se neposuzují jako samostatná plnění, ale přímo ze zákona vyplývá, že jde o plnění jediné, jehož určujícím prvkem je ohraničená část stavby (obytný prostor, příp. pro sociální bydlení či nebytový prostor). Bude-li se jednat o podíl na pozemku, jehož vlastnictví není přímo prohlášením vlastníka spojeno s jednotkou, bude na místě posouzení naplnění podmínek funkčního celku, jak jsou uvedeny v bodu 2.3.

Pro účely sazeb daně, zejména dle § 48 zákona o DPH, není pojem „jednotka“ rozhodující, protože stavbou pro bydlení – obytným prostorem, příp. obytným prostorem pro sociální bydlení,

je soubor místností nebo i jednotlivá obytná místnost bez ohledu na to, zda jsou či nejsou vymezeny jako jednotka ve smyslu OZ.

#### 4. Pozemky

Pojem „pozemek“ zákon o DPH ani směrnice o DPH nedefinují. Pozemek je část zemského povrchu. Je možné jím rozumět plochu ohraničenou způsobem užití pozemků<sup>19</sup> nebo parcelu označenou parcelním číslem<sup>20</sup>. Pozemek přitom může sestávat z jedné nebo více parcel.

Pro správné uplatnění principu funkčního celku ve smyslu pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (viz body 2.4. a 4.2.), nelze vyloučit, že funkční celek se stavbou může tvořit jen část pozemku evidovaného jako jedno parcelní číslo, na kterém se nachází stavba. Rozdílný způsob využití pozemku vstupujícího pro účely daně z přidané hodnoty do funkčního celku a zbývající části pozemku by přitom měl být podchycen v katastru nemovitostí tak, aby údaje o předmětném funkčně rozděleném pozemku byly v tomto veřejném seznamu evidovány v souladu se skutečným stavem.

U pozemků, stejně jako u jiných nemovitých věcí, které jsou pro účely zákona o DPH zbožím<sup>21</sup>, je třeba respektovat, že předmětem daně z přidané hodnoty je jejich úplatné dodání dle ust. § 13 odst. 1 tohoto zákona, které předpokládá převedení či přechod vlastnického práva k dané věci z jednoho vlastníka na dalšího<sup>22</sup>.

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. V souladu s cílem směrnice o DPH je osvobozeno dodání takového pozemku, který je dodáván nezastavěný a není určen k zástavbě<sup>23</sup>. Podle směrnice o DPH je osvobozeno od daně dodání nezastavěného pozemku kromě stavebního pozemku.

V tomto legislativním kontextu pak není ani tolik podstatný stupeň úpravy zhodnoceného pozemku, jako splnění podmínek tzv. stavebního pozemku, za který směrnice o DPH považuje jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy<sup>24</sup>.

##### 4.1. Stavební pozemek

Dodání stavebního pozemku je zdanitelným plněním, přičemž definici stavebního pozemku obsahoval zákon o DPH v ust. § 56 odst. 3 ve znění účinném do konce r. 2013. Ve znění účinném od 1. 1. 2014 je v zákoně o DPH uvedena nepřímá definice stavebního pozemku v ust. § 56 odst. 2 zákona o DPH. Toto ustanovení stanoví podmínky, za kterých je převod pozemku osvobozen

<sup>19</sup> Pozemkem je část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného práva podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků - § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon).

<sup>20</sup> Parcelou je pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem - § 2 písm. b) katastrálního zákona.

<sup>21</sup> Viz ust. § 4 odst. 2 zákona o DPH

<sup>22</sup> Tzv. derivativní způsob nabytí vlastnického práva

<sup>23</sup> Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-543/11 Woningstichting Maasdriel

<sup>24</sup> Čl. 12 odst. 3 směrnice 2006/112/ES

od daně. Dodání (převod) pozemku je dle textu zákona osvobozen tehdy, jde-li o pozemek, na kterém současně není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem, není na něm inženýrská síť a nemůže být na něm podle platného a účinného stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba. Osvobození pozemku je vázáno na absenci stavby spojené se zemí pevným základem; existence movité stavby osvobození nebrání.

Vzhledem k tomu, že podmínky k vymezení stavebního pozemku ponechává směrnice o DPH v pravomoci jednotlivých členských států EU a v zákoně o DPH je jedna z podmínek pro osvobození dodání pozemku vázána v § 56 odst. 2 písm. a) na „stavbu spojenou se zemí pevným základem“, je pro účely tohoto ustanovení<sup>25</sup> relevantním pojmem (uvedeným přímo v dotčené právní úpravě) právě „stavba spojená se zemí pevným základem“.

Při současném dodržení všech uvedených podmínek, které zákon předpokládá, se jedná o holý nezastavěný pozemek, který není určen k zástavbě a jehož dodání je od daně osvobozeno v souladu s cíli směrnice o DPH.

Pokud některá z uvedených podmínek splněna není, nelze uplatnit osvobození dle § 56 odst. 2 zákona o DPH a pro další postup z hlediska uplatnění daně či uplatnění osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH je třeba přihlížet k souvisejícím okolnostem transakce, její objektivní povaze a hospodářskému účelu a rovněž k principům fungování systému daně z přidané hodnoty.

**Ad § 56 odst. 2 písm. a) „... není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem“:**

Není-li splněna tato podmínka a na pozemku se nachází stavba spojená se zemí pevným základem, jde o zastavěný pozemek. Každá stavba spojená se zemí pevným základem musí stát na pozemku a má tedy pozemek „přiléhající“<sup>26</sup>, bez něhož nemůže plnit svoji funkci. Jsou tak naplněna kritéria funkčního celku dle § 48 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015. Zda je stavba spojená se zemí pevným základem včetně „přiléhajícího“ pozemku určujícím prvkem pro daňový režim při převodu pozemku, záleží na tom, je-li cílem sledovaným smluvními stranami právě tato stavba a jakou jí v dané transakci tyto strany přisuzují funkci. Dále je třeba přihlídnout k principu věci hlavní a vedlejší, jak vyplývá mimo jiné i z judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>27</sup>.

Je proto třeba připustit, že za nezastavěný může být považován i pozemek, na kterém se nacházejí drobné stavby<sup>28</sup> a stavby sloužící k ochraně či kvalitnějšímu využití pozemku, které (byť spojené se zemí pevným základem) nemají při případném dodání pozemku určující význam. Kritériem drobné stavby (byť spojené se zemí pevným základem) – např. do země zapuštěná či zabetonovaná lavička, sušák, anténa, dětská houpačka, je např. nakolik snadno (z hlediska úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů) lze její pevné spojení se zemí uvolnit a také nakolik je tato stavba spojená se zemí pevným základem cílem sledovaným smluvními stranami a jakou jí v dané transakci tyto strany přisuzují funkci<sup>29</sup>. Mezi stavby, které slouží k lepšímu využití pozemku a které by neměly bránit osvobození při jeho převodu, patří např. ploty v různém provedení – zděné, s podezdívkou, drátěné atd., zajišťující ochranu pozemku, opěrná zídka proti sesuvu půdy. Stavební pozemek pro účely daně z přidané hodnoty nevznikne např. ani z pozemku s přivedenou vodovodní přípojkou sloužící k napájení chovaného dobytka, protože jde o lepší využití pozemku jako pastviny. Obdobně se nestane stavebním pozemkem louka s vybudovanou elektrizační

<sup>25</sup> Viz rozdíl oproti textu odst. 3 a odst. 1 § 56 zákona o DPH, v nichž je uveden pojem „stavba“ nikoliv „stavba spojená se zemí pevným základem“

<sup>26</sup> Dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího je osvobozeno od daně dle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH s výjimkou dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího (čl. 12 odst. 1 písm. a) stejné směrnice).

<sup>27</sup> Viz např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 1/2011-140, Město Žamberk nebo č. j. 2 Afs 78/2012-31, R. P.

<sup>28</sup> Pro účely této informace se nejedná o drobné stavby ve smyslu vymezení v § 2 písm. b) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí

<sup>29</sup> Viz např. rozsudku SDEU ve věcech C-315/00 Maierhofer, C- 532/11 Susanne Leichenich

přípojkou, aby mohla být k sekání trávy používána elektrická sekačka, ani louka s přístřeškem (zahradním domkem), který není pevně spojený se zemí a slouží k uschování sekačky a dalšího nářadí. Společným znakem těchto staveb, které nezpůsobí změnu pozemku na pozemek stavební/zastavěný a nejsou tedy na překážku osvobození při převodu pozemku, není-li na něj již vydáno stavební povolení či souhlas s provedením ohlášené stavby, je, že zpravidla nejsou cílem typického (průměrného) zákazníka<sup>30</sup>, tj. zákazník nekupuje pozemek kvůli nim ale kvůli pozemku jako takovému.

V těchto případech se již z podstaty nemůže jednat ani o funkční celek ve smyslu, že pozemek je „přiléhajícím“ např. k lavičce s betonovým základem nebo obdobné stavbě pevně spojené se zemí, od níž se odvíjí časový test pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

#### Ad § 56 odst. 2 písm. a) „...není zřízena ...inženýrská síť“:

Pokud jde o inženýrskou síť zřízenou na pozemku, není podstatné, zda je spojena se zemí pevným základem či nikoliv. Ve vazbě na osvobození převodu pozemku a na vymezení funkčního celku je však důležité, zda je vlastněna stejnou osobou jako pozemek nebo osobou jinou.

Inženýrská síť ve vlastnictví **jiné** osoby, než je vlastník pozemku, nevstupuje do funkčního celku s tímto pozemkem. Inženýrská síť, např. elektrické rozvody ve vlastnictví jiné osoby, než je osoba vlastníci pozemek, přes který vedou, tak nemůže mít vliv na tento pozemek jako „pozemek k ní přiléhající“, tedy pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, přestože jde o stavbu pevně spojenou se zemí. Pozemek, na kterém jsou takové inženýrské sítě zřízeny, je proto považován za nezastavěný a síť nebrání při prodeji tohoto pozemku, osvobození od daně.

Pokud jde o inženýrskou síť ve vlastnictví **stejně** osoby, jako je vlastník pozemku, jedná se podle definice funkčního celku v § 48 odst. 3 zákona o DPH účinného od r. 2015 o pozemek, který tvoří funkční celek s inženýrskou sítí. Dodání pozemku se sítí není osvobozeno od daně pro nesplnění podmínky uvedené v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH ve znění od r. 2014. Postup dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, tj. osvobození dle časového testu podle sítě, předpokládá, že k obchodu dochází s cílem převést inženýrskou síť a hospodářským účelem vzniku dodavatelsko-odběratelského vztahu není pozemek, na kterém je umístěna.

#### Ad § 56 odst. 2 písm. b) „... stavební povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby“:

Vydáním těchto stavebně právních oprávnění se z pozemku stává stavební pozemek, při jehož prodeji nelze uplatnit osvobození. Mají totiž vztah k určité konkrétní stavbě a je tak z nich vysledovatelné, zda půjde o stavbu pevně spojenou se zemí. Stavební povolení či souhlas u tzv. ohlašovaných staveb, které nejsou pevně spojené se zemí, není osvobození převodu pozemku na překážku.

Dodání pozemku (bez stavebního povolení nebo ohlášení), který dosud nebyl zastavěn (ve výše uvedeném pojetí) a inženýrské sítě byly přivedeny pouze k jeho hranici, zdanění podle stávající právní úpravy nepodléhá.

#### **4.2. Pozemek „přiléhající“ ke stavbě**

Každá stavba potřebuje pozemek, aby ji nesl. Pozemek se stavbou je „zastavěným pozemkem“ a tento pojem má stejný význam jako „pozemek přiléhající ke stavbě“. Pro uplatnění uvedeného principu nedělitelnosti daňového režimu stavby a pozemku k ní přiléhajícího není podstatné,

---

<sup>30</sup> Zákazník kupuje rodinný dům pro bydlení, garáž kvůli parkování vozidla, tovární halu pro výrobní činnost, komunikaci pro přepravu dopravních prostředků atd.

zda stavba pevně spojená se zemí umístěná na pozemku je ve vlastnictví stejné osoby jako pozemek, nebo zda jde případně o tzv. zhmotnělé právo stavby. O zastavěný pozemek se jedná i v případě, že vlastníci pozemku a stavby jsou různé osoby.

Pozemek přiléhající ke stavbě směrnice o DPH neupřesňuje a vymezení tohoto pojmu ponechává na členských státech<sup>31</sup>. Až do konce r. 2014 vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě v zákoně o DPH absentovalo a dle bodu 1.2. Informace GFŘ č. j. 58463/13/7001-21000-101206 byla za pozemek přiléhající ke stavbě považována parcela (samostatné parcelní číslo), na které se stavba nachází. S účinností od 1. 1. 2015 je pro „pozemek přiléhající ke stavbě“ využitelná definice prostřednictvím pojmu „funkční celek“ (viz kap. 2.3).

### **5. Osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 odst. 3 zákona o DPH**

Co se rozumí dodáním vybrané nemovité věci, uvádí zákon o DPH v § 56 odst. 1. Pro účely § 56 odst. 3 zákona o DPH se jedná o stavby pevně spojené se zemí, jednotky, inženýrské sítě, pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, podzemní stavby se samostatným účelovým určením a právo stavby. Pokud tyto věci splní podmínky dle odst. 3, je jejich dodání osvobozeno od daně, v opačném případě jsou zdanitelným plněním. K osvobození musí být splněna buď skutečnost, že od kolaudačního souhlasu prodávané nemovité věci uplynula lhůta 5 let, příp. 3 let u nemovitých věcí nabytých do konce r. 2012<sup>32</sup>, nebo skutečnost, že uplynul stejný počet let ode dne, kdy bylo započato užívání stavby.

První kolaudační souhlas se týká staveb, které podléhaly při prvovýstavbě nebo po změně stavby kolaudačnímu souhlasu. Východiskem je kolaudační souhlas, který umožňuje současné užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána k okamžiku dodání<sup>33</sup>. Změny vzniklé opravou zastaralých pojmů při změně dokončené stavby, např. „hasičská zbrojnice – požární stanice“, „dům pro přestárlé a chudé – dům pro seniory“, „výzkumný ústav – vývojové středisko“ apod., se nepovažují za změny způsobu užívání staveb.

Prvním užíváním stavby se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána k okamžiku dodání.

Osvobození od daně dle odst. § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2014 se bude i pro r. 2015 týkat také pozemku přiléhajícího ke stavbě – funkčního celku, pakliže stavba, k níž přiléhá, splňuje pro osvobození podmínky. Jde o respektování jednotného režimu stavby a pozemku, který k ní přiléhá, tedy postup stejný jako v r. 2014 pouze s rozdílem v definici funkčního celku dle § 48 odst. 3 zákona o DPH.

Je však třeba upozornit, že při posuzování způsobilosti stavby k časovému testu pro osvobození dle tohoto ustanovení nelze opomíjet principy fungování daně z přidané hodnoty – konkrétně pravidla pro posuzování jednoho či více plnění a v rámci jednoho plnění – plnění hlavní a vedlejší, vyplývající z judikatury SDEU. Podmínkou aplikace těchto principů je souborné plnění, tj. že předmět transakce obsahuje více prvků. Obecně platí, že pro účely daně z přidané hodnoty má být každé plnění považováno za oddělené a samostatné. Nejde ale o zásadu bez výjimek. Absolutní pravidlo pro určení rozsahu plnění neexistuje a je třeba zohlednit veškeré okolnosti, za nichž plnění probíhá, a vyhledat charakteristické prvky dotyčného plnění. Při celkovém posouzení je též nutné zohlednit společný záměr zúčastněných stran, je-li podpořen objektivními poznatky.

*Příklad: Dodání oploceného pozemku*

<sup>31</sup> Čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112/ES

<sup>32</sup> Čl. II bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb.

<sup>33</sup> Příspěvek na KV KDP č. 254/04.12.08 – Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH

*Předmětem dodání je oplocený pozemek, na kterém se nenachází kromě plotu s podezdívkou jiná stavba pevně spojená se zemí. Pozemek kupuje zákazník s tím, že mu bude sloužit pro dočasné přechovávání materiálu před zpracováním v jeho provozovně. Hospodářským účelem obchodu není plot. Hlavním plněním je pozemek, který není stavebním pozemkem, a jeho převod lze od daně osvobodit. Plot včetně pozemku pod ním sdílí jako vedlejší plnění stejný režim (osvobození), aniž by bylo nutno testovat lhůtu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.*

*Příklad: Dodání pozemku s přípojkou inženýrské sítě*

*Předmětem dodání je pozemek, na kterém je vybudována přípojka inženýrské sítě. Vlastník pozemku, který je i vlastníkem inženýrské sítě, pozemek prodává jako pozemek určený dle územního plánu obce k další zástavbě. Kupující pozemek pořizuje kvůli zhotovení stavby pevně spojené se zemí. Cílem zákazníka je získat pozemek jako takový, nikoliv inženýrskou sítí. Určujícím prvkem transakce je pozemek, který ale kvůli inženýrské sítí nespĺňuje podmínky osvobození dle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH a jeho prodej bude osvobozeným plněním v případě, pokud by inženýrská sítí na něm byla zkolaudovaná před více než 5 lety.*

Stejně principy a obdobný postup se uplatní i při dodání pozemku, na kterém je více staveb.

*Příklad: Prodej rodinného domu*

*Předmětem prodeje je rodinný dům pro sociální bydlení zkolaudovaný v r. 2013, který se nachází na pozemku, na němž je umístěn i tzv. antoníček (prostorově soustředěný a se zemí pevně spojený stavební rozvaděč) dokončený a způsobilý užívání od r. 2008. U tohoto „jediného“ plnění, jehož určujícím prvkem (hlavním plněním) je rodinný dům, se uplatní první snížená sazba daně odvozená od rodinného domu pro sociální bydlení, nikoliv osvobození odvozené od antoníčka, a to s ohledem na záměr a cíl kupujícího získat do vlastnictví rodinný dům pro sociální bydlení, s nímž je antoníček funkčně a provozně spojen, a cíl prodávajícího převést právo nakládat jako vlastník k domu včetně „doplňkových“ staveb. Antoníček sám o sobě není cílem ani záměrem obchodu, a proto nemá pro daňový režim předmětné transakce (zejména pokud jde o osvobození od daně s ohledem na lhůtu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH) rozhodující význam, i když jde o stavbu, která byla na předmětné parcele umístěna nejdříve.*

## **6. Možnost volby zdanění při dodání vybrané nemovité věci**

Již od r. 2013 obsahuje zákon o DPH ustanovení, vycházející ze směrnice o DPH<sup>34</sup>, umožňující dodání vybrané nemovité věci, která splňuje podmínky pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, podrobit zdanění. Tato možnost dle § 56 odst. 4 zákona o DPH platí beze změny i v r. 2015.

## **7. Právo stavby**

Právo stavby je dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH vybranou nemovitou věcí, které je svým charakterem dle § 4 odst. 2 písm. b) zákona o DPH zbožím. Toto právo může obsahovat pouhé právo postavit na cizím pozemku stavbu nebo může obsahovat právo mít na cizím pozemku stavbu již postavenou. Pro účely uplatňování DPH je třeba tyto situace rozlišovat. Kritéria osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH jsou stanovena na uplynutí lhůty od první kolaudace nebo od prvního užívání stavby (tj. vždy až v době, kdy stavba v reálu existuje).

Bude-li předmětem dodání právo stavby obsahující věcné právo postavit či vlastnit

---

<sup>34</sup> Čl. 137 směrnice 2006/112/EU

na pozemku stavbu („nehmotné“ právo stavby), nenastala žádná kolaudace ani první užívání stavby (dosud žádná neexistuje), podmínky osvobození tak nemohou být splněny a dodání takového „nehmotného“ práva stavby bude zdanitelným plněním, a to v základní sazbě daně.

Bude-li předmětem dodání práva stavby, jehož součástí je stavba („zhmotnělé“ právo stavby), bude se pro osvobození či zdanění zjišťovat naplnění časového testu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, přičemž tento bude posuzován ve vztahu k dotčené, již existující stavbě, která je „součástí“ převáděného práva stavby.

Uplatňování daně z přidané hodnoty u dodání práva stavby se v r. 2015 oproti r. 2014 nemění.

## 8. Sazby daně

V případě nejednoznačnosti určení, zda je zdanitelné plnění správně zařazeno z hlediska sazby daně, je možné využít institut závazného posouzení dle § 47a a § 47b zákona o DPH, který lze aplikovat i při dodání vybraných nemovitých věcí, výstavbě a dodání staveb pro sociální bydlení i při poskytnutí stavebních nebo montážních prací na dokončené stavbě pro bydlení včetně sociálního.

### 8.1. Dodání vybraných nemovitých věcí

Pokud není dodání vybraných nemovitých věcí osvobozeno od daně dle § 56 odst. 2 nebo 3 zákona o DPH, nebo se prodávající plátce za podmínek dle odst. 4 tohoto ustanovení rozhodne, že uplatní daň, je toto dodání zdanitelným plněním, které může podléhat základní sazbě daně (pro r. 2015 ve výši 21 %) nebo první snížené sazbě daně (pro rok 2015 ve výši 15 %).

První snížená sazba daně se uplatní při dodání staveb pro sociální bydlení, které jsou vymezeny v § 48 odst. 5 zákona o DPH, včetně pozemku, který s nimi tvoří funkční celek, a to ať se jedná o samostatnou stavbu v právním smyslu nebo stavbu pro sociální bydlení, která je tzv. hmotným právem stavby, tj. právem stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení. Tato sazba daně se uplatní také při dodání bytové jednotky vyhovující kritériím obytného prostoru pro sociální bydlení dle § 48 odst. 6 zákona o DPH, jehož podlahová plocha bude menší než 120m<sup>2</sup> a i u místností užívaných spolu s obytným prostorem do 120 m<sup>2</sup>, která se ovšem musí nacházet ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. Použití první snížené sazby daně u těchto nemovitých věcí vyplývá z ust. § 49 odst. 3 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2015.

Z tohoto ustanovení vyplývá použití první snížené sazby daně jak u dodání bytového či rodinného domu pro sociální bydlení, včetně pozemku, který s nimi tvoří funkční celek, tak i u jiných staveb zřízených na tomto pozemku a sloužících k využití bytového nebo rodinného domu (např. garáž, zahradní altán, kůlna), protože jsou rovněž vymezeny jako stavby pro sociální bydlení, a to v § 48 odst. 5 písm. l) zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2015. Pokud jsou tyto doplňkové stavby převáděny současně s převodem rodinného či bytového domu pro sociální bydlení, nelze proti uplatnění první snížené sazby daně při respektování principu, že určující je režim DPH věci hlavní a sdílejí ho s ní i věci vedlejší, nic namítat. Pokud by šlo ale o samostatný prodej těchto doplňkových staveb, nejedná se v okamžiku jejich dodání již o stavby sloužící k využití rodinného či bytového domu pro sociální bydlení a samy stavbou pro sociální bydlení nejsou, takže se první snížená sazba daně u jejich dodání neuplatní.

*Příklad: Prodej bytového domu včetně zahrady s bazénem a jinými stavbami*

*Prodej bytového domu pro sociální bydlení včetně pozemku, na kterém je dům umístěn, a zahradou s bazénem, která má jiné parcelní číslo, současně je prodávána i vedle stojící budova umístěná na samostatně vymezeném pozemku s garážovými boxy náležejícími k jednotlivým obytným prostorům pro sociální bydlení v bytovém domě. Vzhledem k záměru smluvních stran*

*a cíli transakce, kterým je zobchodování bytového domu pro sociální bydlení včetně všeho, co k němu patří, tj. bytového domu a jeho funkčního celku, se režim DPH (osvobození nebo zdanění v první snížené sazbě daně) určí podle hlavního prvku, kterým je bytový dům pro sociální bydlení. V případě samostatného prodeje garážové budovy se uplatní osvobození nebo zdanění základní sazbou daně, neboť tímto prodejem již neslouží k využití bytového domu pro sociální bydlení a nejedná se tedy o dodání jiné stavby pro sociální bydlení.*

Základní sazba daně se pak použije u dodání vybraných nemovitých věcí, které nejsou od daně osvobozeny a u kterých nelze uplatnit první sníženou sazbu daně. Zjednodušeně – jde o dodání vybraných nemovitých věcí, které nejsou stavbami pro sociální bydlení, ani s nimi netvoří funkční celek.

## **8.2. Výstavba staveb pro sociální bydlení**

Dle od 1. 1. 2015 nového ust. § 49 odst. 1 zákona o DPH se první snížená sazba daně uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení. Jde o věcně stejnou úpravu, která je do konce r. 2014 obsažena v ust. § 48a zákona o DPH.

Věcně se nic nemění ani na tom, že první snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se stavba nebo prostor mění na stavbu pro sociální bydlení, což bylo do konce r. 2014 obsaženo v § 48a odst. 1 druhá věta zákona o DPH.

## **8.3. Změna dokončené stavby pro bydlení a dokončené stavby pro sociální bydlení**

Právní úprava od 1. 1. 2015 zanesená do § 48 zákona o DPH nepřináší oproti dosavadní úpravě použití snížené sazby daně u bytové výstavby žádné zásadní změny.

První snížená sazba daně se tak i v r. 2015 použije při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě pro bydlení nebo pro sociální bydlení. Zachováno zůstává i pravidlo, že jsou-li prováděny práce na stavbě, která není rodinným ani bytovým domem, ale její část je určena pro bydlení jako obytný prostor, uplatní se první snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro tento obytný prostor.

Stavebními nebo montážními pracemi provedenými na dokončené stavbě pro bydlení nebo pro sociální bydlení je třeba rozumět nejen přístavby, nástavby nebo rekonstrukce ale také opravy, jako je např. malování, výměna podlahových krytin, výměna výtahů, čištění a odblokování odpadních trubek, instalace protipožární, zvukové či tepelné izolace, obkladačské práce atd.

U subdodávek stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě pro bydlení či pro sociální bydlení se první snížená sazba daně uplatní obdobně.

Nutno připomenout i ust. § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH, podle kterého zahrnuje základ daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. Jedná se například o vnitřní rozvody studené a teplé vody, vnitřní odpadové šachty, vnitřní rozvody elektroinstalace, včetně nástropních a nástěnných svítidel, rozvody zabezpečovacích a bezpečnostních zařízení, klotety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské odsavače par, karmy, boilery, ústřední vytápění včetně kotlů, krby, tepelná čerpadla, vestavěný nábytek, protipožární zařízení včetně rozvodů a hasicích přístrojů, technologie osobního výtahu, centrálního vysavače, klimatizačního zařízení, dále o zabudované kuchyňské linky včetně vestavných spotřebičů, obklady stěn a stropů, okenice, mříže, žaluzie, rolety, markýzy, pevně spojené podlahové krytiny apod.

Pokud jde o stavební a montážní práce odpovídající kódu klasifikace produkce CZ-CPA



41 až 43, uplatní se při jejich poskytnutí režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH, pokud jsou poskytovány mezi dvěma plátcí daně z přidané hodnoty s místem plnění v tuzemsku.

První snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na „příslušenství“ dokončených staveb pro bydlení, a to i když budou prováděny pouze na něm. I při opravách doplňkových staveb, dříve označovaných jako příslušenství (blíže bod 2.3.) se uplatní první snížená sazba daně.

Základní sazba daně se potom uplatní v případě provádění stavebních a montážních prací při výstavbě jiných staveb než staveb pro sociální bydlení a změnách jiných staveb než již dokončených staveb pro bydlení nebo pro sociální bydlení.

#### **8.4. Příklady sazeb daně**

##### *Příklad: Dodání bytového domu spolu s jinými stavbami*

*Dodání bytového domu pro sociální bydlení zkolaudovaného v r. 1980, pozemku, na kterém stojí, a řadových garáží ze stejné doby stojících vedle domu a pozemku pod nimi. Uplatní se osvobození, příp. při využití volby zdanění první snížená sazba daně, určující je režim bytového domu pro sociální bydlení i pro funkční celek, který s ním tvoří přilehlé pozemky a doplňkové stavby.*

##### *Příklad: Samostatné dodání jiné stavby*

*Dodání pouze řadové garáže včetně pozemku, zkolaudované a užívané od r. 1980, stojící vedle bytového domu pro sociální bydlení. Uplatní se osvobození, příp. při využití volby zdanění základní sazba daně, protože samostatné garáže nejsou stavbou pro sociální bydlení.*

##### *Příklad: Dodání pozemku s inženýrskými sítěmi*

*Dodání stavebního pozemku (jsou na něj přivedeny inženýrské sítě, které vlastní prodejce pozemku) pro budoucí výstavbu rodinného domu pro sociální bydlení. Pokud nejsou sítě starší než 3 případně 5 let (viz problematika lhůt pro osvobozené dodání), jde o zdanitelné plnění se základní sazbou daně bez ohledu na to, že na něm má stát stavba rodinného domu pro sociální bydlení (viz též druhý příklad v bodu 5.).*

##### *Příklad: Dodání pozemku se studnou*

*Dodání oploceného pozemku (sadu) se studnou na zalévání. Uplatní se osvobození, protože nejde o stavební pozemek a plot i studna jsou jen vedlejšími plněními, hlavním plněním je dodání pozemku.*

##### *Příklad: Oprava na domě pro sociální bydlení*

*Oprava fasády bytového domu pro sociální bydlení. Uplatní se první snížená sazba daně.*

##### *Příklad: Rekonstrukce obytného prostoru*

*Rekonstrukce obytného prostoru pro sociální bydlení, po které se nezmění charakter tohoto obytného prostoru (příp. nevznikne nebytový prostor). Uplatní se první snížená sazba daně.*

*Příklad: Oprava místnosti užívané spolu s obytným prostorem*

*Oprava sklepa náležejícího k obytnému prostoru pro sociální bydlení. Uplatní se první snížená sazba daně.*

*Oprava garáže jako nebytové jednotky náležející k obytnému prostoru pro sociální bydlení. Pokud se jedná o bytový dům pro účely DPH, jde o stavební nebo montážní práce prováděné na dokončené stavbě bytového domu a uplatní se první snížená sazba daně. Skutečnost, že se jedná o nebytovou jednotku, není v tomto případě rozhodující.*

*Příklad: Dodání „nehmotného“ práva stavby*

*Dodání práva stavby obsahující věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu („nehmotné“ právo stavby). Nenastala žádná kolaudace ani první užívání stavby (dosud žádná neexistuje), podmínky osvobození tak nemohou být splněny. Uplatní se základní sazba daně.*

*Příklad: Dodání „zhmotnělého“ práva stavby*

*Dodání práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu pro sociální bydlení („zhmotnělé“ právo stavby). Pokud bude rodinný dům splňovat časový test, uplatní se osvobození, jinak první snížená sazba daně.*

## **9. Nájem nemovité věci**

Nájem nemovité věci (poskytnutí práva užití) zákon o DPH nevymezuje, a protože jde o pojem z oblasti DPH, která je v rámci EU harmonizována, je třeba ho posuzovat konformně s cíli evropského práva, tj. bez ohledu na to, jaký význam mu přikládá vnitrostátní soukromé právo<sup>35</sup>. Charakteristika nájmu, kterému směrnice o DPH přisuzuje osvobození od daně<sup>36</sup>, vychází z judikatury SDEU<sup>37</sup>, podle které se jedná o poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvenou úplatu zabrat a užívat přesně vymezenou nemovitost jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob.

Nájem nemovité věci obsahuje zákon o DPH v § 56a. Pro účely tohoto ustanovení se vybranými nemovitými věcmi rozumí vybrané nemovité věci, jejichž dodání upravuje § 56 odst. 1 tohoto zákona<sup>38</sup>.

### **9.1. Nájem dle § 56a zákona o DPH a obrat**

Podle znění zákona o DPH platného pro r. 2014 se plnění osvobozené od daně dle § 56a nezapočítávalo do obratu zjišťovaného dle § 4a tohoto zákona.

Chybějící odkaz je od 1. 1. 2015 do ust. § 4a odst. 1 písm. c) zákona o DPH doplněn. Při počítání obratu po tomto datu je třeba vycházet z přechodného ustanovení, podle kterého se pro stanovení obratu po účinnosti předmětné novely (tj. po 1. 1. 2015) postupuje tak, že v případě kalendářních měsíců r. 2014 se použije ust. § 4a odst. 1 zákona o DPH ve znění platném do konce r. 2014. Prakticky to znamená, že se do obratu na kalendářní měsíce roku 2014 nájem nemovitých věcí započítávat nebude, ale začne se započítávat až počínaje měsícem lednem 2015. V r. 2015 se tak bude obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců skládat

<sup>35</sup> např. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů v ust. § 2332 a násl. o pachtu

<sup>36</sup> Čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ EU

<sup>37</sup> Např. rozsudky ve věcech C-150/99 Stockholm Lindopark AB a C-275/01 Sinclair Collis

<sup>38</sup> Jeden ze závěrů jednání KV KDP k příspěvku č. 412/13.11.13

z údajů kalendářních měsíců r. 2014 bez nájmu dle § 56a a z údajů kalendářních měsíců r. 2015 včetně nájmu dle § 56a.

## 9.2. Osvobození nájmu

Nájem nemovitých věcí je pro jeho poskytovatele plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet, ovšem s výjimkami vyplývajícími přímo ze směrnice o DPH<sup>39</sup>, podle které jsou z osvobození vyloučena plnění spočívající v nájmu prostor a míst k parkování vozidel, v nájmu bezpečnostních schránek a v nájmu trvale instalovaných zařízení a strojů (§ 56a odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH od 1. 1. 2015). Tyto nájmy podléhají dani na výstupu se základní sazbou daně<sup>40</sup>.

Za podmínek stanovených v § 56a odst. 3 zákona o DPH se plátce může rozhodnout, že nájem podrobí dani. Může tak učinit, pokud je příjemcem nájmu jiný plátce a slouží mu k uskutečňování jeho ekonomických činností. Tato možnost volby je v zákoně o DPH zakotvena dlouhodobě bez věcných změn.

## 9.3. Krátkodobý nájem

Z oblasti působnosti osvobození od daně je vyňat také krátkodobý nájem nemovité věci, který je definován v § 56a odst. 2 zákona o DPH. Krátkodobý nájem nemovitých věcí, jež jsou uvedeny v § 56a odst. 2 zákona o DPH, je vždy zdanitelným plněním. Z časového hlediska je krátkodobým nájmem nemovité věci takový nájem, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin a případně zahrnuje i vnitřní vybavení a dodávky energií.

### *Příklad: Krátkodobý pronájem včetně spotřeby energií*

*Pronájem místnosti, včetně spotřeby vody, tepla a elektřiny, který poskytuje plátce každý týden v úterý od 16 do 20 hod. v průběhu školního roku od září 2014 do června 2015 pro výuku v rámci jazykových kurzů, je krátkodobým pronájmem podléhajícím dani. Nemůže se jednat o dlouhodobý a tedy od daně osvobozený nájem, přestože jde o opakující se plnění na dlouhodobé bázi, protože je poskytováno přerušovaně a mimo dobu konání kurzů místnost užívají k různým účelům jiné subjekty. Je naplněna podstata krátkodobého nájmu a každý týden je uskutečněno samostatné zdanitelné plnění.*

Krátkodobý nájem je úzce spjat s nemovitou věcí, nicméně nelze ho aplikovat na pozemek, na kterém není zřízena stavba pevně spojená se zemí nebo inženýrská síť a může se jednat o stavbu jako součást pozemku ve smyslu superficiální zásady (povrch ustupuje půdě), kdy materiálně nelze oddělit nájem pozemku a nájem stavby, protože pozemek je celý pod stavbou a fakticky se tak jedná o nájem stavby, protože samostatný nájem pozemku ani prakticky poskytnout nelze. V případě, že by byl pronajímán pouze a jen pozemek přesahující průmět stavby, která na něm stojí a má stejného vlastníka, pronajímaná část pozemku pro účely nájmu je samostatně vymezena, čímž by se nájem již netýkal stavby, ale skutečně nezastavěného pozemku a byl by již mimo působnost krátkodobého nájmu.

Dále se krátkodobý nájem týká stavby jako takové, stavby, která je tzv. zhmotnělým právem stavby, a jednotky. Krátkodobý nájem lze použít i na část stavby a také na nedokončenou stavbu<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> Čl. 135 odst. 2 směrnice 2006/112/ES

<sup>40</sup> Samozřejmým předpokladem je, že jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tj. jsou poskytovány za úplatu osobou povinnou k dani v rámci jejich ekonomických činností s místem plnění v tuzemsku.

<sup>41</sup> Viz závěry rozsudku SDEU ve věci C-400/98 Breitsohl

Krátkodobý nájem se ovšem může týkat i pozemku, nicméně krátkodobý nájem se nepoužije na nájem pozemku beze stavby, což znamená, že i krátkodobý nájem pozemku, na kterém není zřízena stavba pevně spojená se zemí, je plněním osvobozeným od daně. Krátkodobý nájem se dle znění § 56a odst. 2 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2014, které se použije i pro r. 2015, naopak použije u pronájmu pozemku, na kterém je zřízena stavba pevně spojená se zemí nebo inženýrská síť.

*Příklad: Pronájem pozemku*

*Pronájem louky, na které je postavena zděná budova se sociálním zařízením a s přípojkou elektřiny, pro konání hudební víkendové akce, je zdanitelným plněním a uplatní se základní sazba daně.*

### **Závěr**

Znění ustanovení zákona o DPH se aplikují s účinností od 1. 1. 2015. Dříve vydané Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 (zveřejněna 23. 4. 2008), kromě části na níž odkazuje bod 2.2.2. této informace (Podlahová plocha rodinného domu pro sociální bydlení) a Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 (zveřejněna 9. 12. 2013), se ode dne vydání této informace nepoužijí s tím, že princip hlavního a vedlejšího plnění, který je obecným principem, bylo možné aplikovat i v r. 2014 (zejména u dodání pozemku ve smyslu uvedeném v bodu 4.1.).

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce