



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



GFR16677215
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j. 6717/15/7000-20116-101206
Ve znění dodatku č. 1 Č. j. 162134/15/7100-20116-050485

Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016

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. Dodání pozemku osvobozené od daně
 - 4.2. Stavební pozemek
 5. Osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 odst. 3 zákona o DPH
 6. Možnost volby zdanění při dodání vybrané nemovité věci (§ 56 odst. 5 zákona o DPH)
 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 nemovité věci
 - 9.1. Nájem nemovité věci dle § 56a zákona o DPH a obrat
 - 9.2. Osvobození nájmu nemovité věci
 - 9.3. Krátkodobý nájem nemovité věci
- 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 z důvodu změn, které jsou vyvolány zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon o DPH, a to konkrétně u změn v ust. § 56 a § 56a zákona o DPH, jelikož změny těchto ustanovení sice nabyly platnosti 1. 1. 2015, nicméně legislativním procesem byla odložena jejich účinnost 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“)¹, 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 znehynbná a ke břehu pevně připoutaná loď² stejně jako mobilní stavební buňka připojená na vodovodní, kanalizační a elektrickou rozvodnou síť a splňující kritérium dostatečně intenzivního „neoddělitelného“ spojení se zemí³ 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 zákona⁴, nebo ve významu, jaký mu přikládá tuzemské soukromé právo, je tedy možné použít jen za předpokladu, že

¹ Čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112/ES

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

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

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

odpovídá obsahu tohoto pojmu plynoucího z práva EU tzv. eurokonformnímu výkladu⁵.

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 domu⁶ 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 domu⁷ 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 vypuštěním 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 nemovitostí⁸, 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 správního 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

⁵ 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

⁶ 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.

⁷ 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.

⁸ 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

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 od 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 bydlení⁹.

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 rekreaci¹⁰ ani stavby ubytovacích zařízení¹¹ (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 m² a u rodinného domu pro sociální bydlení do 350 m².

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 OZ¹². 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

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

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

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

¹² 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)

(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 byt¹³.

Do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení se od 1. 1. 2015 započítává plocha mezi vnitřními povrchy obvodových stěn bytu¹⁴, 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 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.¹⁵ 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 m² a zaokrouhuje se na jedno desetinné místo tak, že pět setin m² a více se zaokrouhuje směrem nahoru, k méně než pěti setinám m² se nepřihlíží¹⁶.

Do podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení se nezapočítává podlahová plocha balkónů, teras, lodžii. Přímou 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.

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

¹⁴ 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.)

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

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

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 lícními 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“¹⁷, 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.

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 m², 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 m², 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

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

bydlení a je k tomuto účelu určena, je třeba je započítat.

Stejně jako v minulosti platí¹⁸, 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“) 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.

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

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 plátcí, který skutečnost, že se jedná o funkční celek, tvrdí.

Příklad: Hodnocení funkčního celku u nesusouvislých 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 věci 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 vlastníkovi 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 soused a která se nachází na pozemku souseda 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 soused. 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 pozemků¹⁹ nebo parcelu označenou parcelním číslem²⁰. 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 4.1.), 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 zbožím²¹, 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 dalšího²².

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

¹⁹ 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).

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

²¹ Viz ust. § 4 odst. 2 zákona o DPH

²² Tzv. derivativní způsob nabytí vlastnického práva

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 zástavbě²³. 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 státy²⁴.

4.1 Dodání pozemku osvobozené od daně

Od daně je osvobozeno dodání pozemku (§ 56 odst. 1 zákona o DPH), který netvoří při dodání funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a zároveň není stavebním pozemkem (viz část 4.2). Jsou-li tedy splněny obě podmínky zároveň, jedná se o dodání pozemku, které je osvobozeno od daně. Pokud některá z uvedených podmínek splněna není, nelze uplatnit osvobození dle § 56 odst. 1 zákona o DPH.

Osvobození od daně u dodání pozemku je tedy vázáno na níže uvedené kumulativní podmínky, přičemž jde o

- **absenci stavby pevně spojené se zemí;**
- **absenci správních úkonů či stavebních prací, které se váží ke stavbě pevně spojené se zemí;**
- **absenci stavebního povolení²⁵ nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby pevně spojené se zemí.**

Každá stavba pevně spojená se zemí musí být umístěna na pozemku. Nejenom část pozemku nacházejícího se přímo pod stavbou tvoří tzv. „pozemek přiléhající ke stavbě²⁶“. Pojem přiléhající pozemek použitý směrnicí o DPH při vymezení předmětu osvobození od daně²⁷ definoval český zákonodárce jako pozemek, který tvoří funkční celek (viz § 48 odst. 3 zákona o DPH) se stavbou pevně spojenou se zemí (blíže viz část 2.3 této Informace).

Při zkoumání naplnění podmínek pro osvobození u dodání pozemku je z hlediska kritéria funkčního celku se stavbou pevně spojenou se zemí, třeba vzít v úvahu objektivní skutečnosti sledované smluvními stranami, tzn., zda je objektivním cílem dodání daná stavba nebo pozemek, jak vyplývá i z judikatury SDEU²⁸ a Nejvyššího správního soudu²⁹.

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

²⁴ Čl. 12 odst. 3 směrnice 2006/112/ES

²⁵ Viz § 115 zákona č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), a dále zejména také např. absenci veřejnoprávní smlouvy (§ 116 stavebního zákona), a také absenci oznámení stavebního úřadu s certifikátem autorizovaného inspektora (§ 117 stavebního zákona)

²⁶ Viz čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES

²⁷ 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) směrnice o DPH.

²⁸ Viz např. bod 25 (a v něm uvedená obsáhlá judikatura SDEU) rozsudku ve věci C-276/09 Everything Everywhere Ltd jako i bod 18 rozsudku SDEU ve věci C-453/05 Volker Ludwig a v něm citovaná judikatura), nicméně dle bodu 29 rozsudku SDEU ve věci 349/96 Card Protection Plan Ltd

Je nutné uvést, že za dodání pozemku osvobozené od daně dle § 56 odst. 1 zákona o DPH může být považováno i dodání pozemku, na kterém se nacházejí drobné stavby³⁰ a stavby sloužící k ochraně či kvalitnějšímu využití pozemku, které (byť pevně spojené se zemí) nejsou cílem při případném dodání pozemku. Kritériem drobné stavby (byť pevně spojené se zemí) – např. se jedná o do země zapuštěnou či zabetonovanou lavičku, sušák, anténu, dětskou houpačku, nakolik snadno (z hlediska úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů) je možné jejich pevné spojení se zemí uvolnit a také nakolik je tato stavba pevně spojená se zemí objektivním cílem sledovaným smluvními stranami³¹. Mezi stavby, které slouží k lepšímu využití pozemku a které by neměly bránit osvobození při jeho dodání, patří např. ploty v různém provedení – zděné, s podezdívkou, drátěné atd., zajišťující ochranu pozemku, opěrná zídka proti sesuvu půdy nebo studna.

Společným znakem těchto staveb, které samy o sobě nezpůsobí změnu pozemku na pozemek stavební/netvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a nejsou tedy na překážku osvobození při dodání pozemku, je skutečnost, že zpravidla nejsou objektivním cílem smluvních stran³².

4.2 Stavební pozemek

Stavebním pozemkem od 1. 1. 2016 je s přihlédnutím k eurokonformnímu výkladu zákona o DPH nutné rozumět pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí (s výjimkou výše uvedených příkladů drobných staveb), protože

- **je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo**
- **v jeho okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo**
- **může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.**

Dodání stavebního pozemku je zdanitelným plněním, u kterého se uplatní základní sazba daně.

Ad § 56 odst. 2 písm. a) „...je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby“:

Stavebními pracemi je nutné rozumět jakékoli stavební úkony včetně i stavebních úkonů za účelem odstranění stávajících staveb (např. budov, hal, apod.)³³, které vedou ke zhotovení

každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a nezávislé, a jednak, že plnění by z ekonomického hlediska nemělo být uměle rozděleno.

²⁹ Viz např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 78/2012-31, R. P.

³⁰ Pro účely této informace se nejedná o drobné stavby ve smyslu vymezení v § 2 písm. b) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí

³¹ Viz např. rozsudky SDEU ve věcech C-315/00 Maierhofer, C- 532/11 Susanne Leichenich

³² Cílem smluvních stran je dodání rodinného domu pro účely bydlení, garáž kvůli parkování vozidla, tovární hala pro výrobní činnost, komunikace pro přepravu dopravních prostředků atd.

³³ Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-543/11 Woningstichting Maasdriel, který definuje, že status pozemku, který byl prodán sice jako nezastavěný (nebyla na něm umístěna stavba pevně spojená se

stavby, mohou jimi být zejména příprava staveniště, zpevnění příjezdové komunikace nebo pozemku, výstavba inženýrských sítí, na které bude připojena stavba, nebo odlesnění pozemku.

Správními úkony za účelem zhotovení této stavby je nutné rozumět zejména samotné podání návrhu na změnu územního plánu³⁴, zahájení řízení z moci úřední³⁵, 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 rozvoje³⁶.

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

Nebudou-li naplněny podmínky § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH a bude-li vydáno stavební povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby pevně spojené se zemí, stává se z pozemku stavební pozemek, při jehož prodeji nelze uplatnit osvobození. Stavební povolení či souhlas u tzv. ohlašovaných staveb, které nejsou pevně spojené se zemí, není osvobození převodu pozemku na překážku.

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

Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně dle ust. § 56 odst. 3 zákona o DPH po uplynutí 5 let (resp. 3 let u nemovitostí nabytých do konce roku 2012)

- od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo
- 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.

Co se rozumí vybranou nemovitou věcí, uvádí zákon o DPH ve znění od 1. 1. 2016 v § 56 odst. 4. Jedná se o stavbu pevně spojenou se zemí, jednotku, inženýrskou síť, pozemek,

zemí ke dni převodu pozemku), jelikož prodávající v souladu se smlouvou stávající budovu odstranil. Tím by se mohlo zdát, že se tedy jedná o pozemek „nestavební“, jehož převod je od daně osvobozen, nicméně je patrné, že úmyslem obou stran podpořeným i konáním prodávajícího byl převod pozemku určeného k zástavbě, a proto SDEU tento převod považoval za zdanitelné plnění.

³⁴ Viz např. § 46 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 37, § 44 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁵ Viz např. § 46 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 94 odst. 3, § 116 atd. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

³⁶ § 31 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, podzemní stavbu se samostatným účelovým určením a právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

Od 1. 1. 2016 **nedochází k zásadní změně v oblasti osvobození při dodání staveb, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení³⁷, pokud jejich dodání (jako věc hlavní) je objektivním cílem smluvních stran.** U těchto staveb bude i nadále aplikován institut prvního užívání stavby, i když toto užívání nevyžaduje kolaudační souhlas nebo souhlas se započítáním užívání stavby podle stavebního zákona. Dodání těchto staveb bude osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od započítání užívání těchto staveb, nicméně u těchto staveb nelze aplikovat zdanění týkající se podstatné změny stavby, jelikož u těchto staveb nebude v zásadě vydán kolaudační souhlas ani souhlas s užíváním stavby po podstatné změně stavby.

Východiskem pro uplatnění osvobození od daně podle § 56 odst. 3 zákona o DPH u dodání vybrané nemovité věci je kolaudační souhlas nebo souhlas stavebního úřadu, který umožňuje **současný** (k datu uskutečnění plnění) způsob užívání dané nemovité věci. Tento kolaudační souhlas spouští testovací lhůtu pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od r. 2016. V případě prvního kolaudačního souhlasu je vydání tohoto kolaudačního souhlasu okamžikem, od kterého se odvíjí běh testovací lhůty. Jsou-li však na dokončené nemovité věci provedeny stavební práce naplňující dále uvedené kritérium „kolaudační souhlas po podstatné změně stavby...“, přičemž nedochází ke změně účelu užívání stavby, je tento vydaný „další“ kolaudační souhlas tím souhlasem, který umožňuje současné užívání stavby a tedy tento akt spouští novou testovací lhůtu pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od r. 2016. Změna účelu užití pouze na základě správního úkonu bez současné vazby na podstatnou změnu dokončené nemovité věci a následné vydání kolaudačního souhlasu i nový běh lhůty pro osvobození nezakládá. Výše uvedený princip obdobně platí i pro nemovité věci, které vyžadují ohlášení resp. souhlas stavebního úřadu³⁸.

³⁷ Zejména § 103 odst. 1 písm. e) body 1. až 3. a 9. až 17 s výjimkou bodu 14 (tj. oplocení) v návaznosti na § 119 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, jakými jsou např. kůlna; králíkárna; holubník; vodovodní přípojka a odběrné zařízení mimo budovu; zásobník na vodu do 50m³ a 3 metrů výšky; oplocení; reklamní a informační zařízení; nádrž na vodu do 100 m³ ve vzdálenosti 50 m od obytné budovy (nejedná-li se o vodní dílo)

³⁸ Viz zejména § 104 odst. 1 písm. a) až h) stavebního zákona: stavby pro bydlení a pro rodinnou rekreaci do 150 m² celkové zastavěné plochy, s jedním podzemním podlažím do hloubky 3 m a nejvýše s dvěma nadzemními podlažními a podkrovím; podzemní stavby do 300 m² celkové zastavěné plochy a hloubky do 3 m, pokud nejsou vodním dílem nebo stavbou podle § 16 odst. 2 písm. d); stavby do 300 m² celkové zastavěné plochy a výšky do 10 m, s výjimkou staveb pro bydlení, a haly do 1 000 m² celkové zastavěné plochy a výšky do 15 m, pokud tyto stavby a haly budou nejvýše s jedním nadzemním podlažím, nepodsklepené a dočasné na dobu nejdéle 3 let; dobu dočasnosti nelze prodloužit; stavby do 50 m² celkové zastavěné plochy a do 5 m výšky s jedním nadzemním podlažím, podsklepené nejvýše do hloubky 3 m; stavby pro reklamu podle § 3 odst. 2; stavby odstavných, manipulačních, prodejních, skladových nebo výstavních ploch o výměře nad 300 m² nejvíce však do 1 000 m², které neslouží pro skladování nebo manipulaci s hořlavými látkami nebo látkami, které mohou způsobit znečištění životního prostředí; stavby zařízení stavenišť, neuvedené v § 103 odst. 1 písm. e) bodě 1; stavby opěrných zdí do výšky 1 m, které hraničí s veřejně přístupnými pozemními komunikacemi nebo s veřejným prostranstvím.

Ad ... „jednotka“

Jednotka³⁹ zahrnuje nejen obytný prostor nebo obytný prostor pro sociální bydlení a místnost nebo místnosti nacházející se ve stejné stavbě pevně spojené se zemí a užívané spolu s obytným prostorem nebo obytným prostorem pro sociální bydlení, ale zahrnuje také společné části nemovité věci, resp. podíl na těchto částech. Jednotkou je nutné rozumět i jednotku uvedenou v § 4b odst. 3 zákona o DPH (podrobněji viz část 3 Informace).

Ad ... „inženýrská síť“:

Inženýrskou sítí je nutné rozumět např. vodovody, kanalizace, nebo energetické vedení⁴⁰.

K podmínce ... „kolaudační souhlas po podstatné změně stavby, ...“:

Podstatnou změnou stavby nebo jednotky je třeba rozumět zejména takovou změnu, při které dochází k **nástavbě**⁴¹ o více než jedno podlaží nebo **přístavbě**, kterou dojde k navýšení podlahové plochy stavby nebo jednotky o více než 50 % oproti původní podlahové ploše stavby nebo jednotky před navýšením.

Za podstatnou změnu stavby nebo jednotky je nutné dále považovat přístavbu nebo nástavbu, které nesplňují výše uvedené podmínky, opravy, údržby a jiné stavební úpravy, které podléhají **udělení kolaudačního souhlasu nebo ohlášení a zároveň finanční hodnota takové stavební úpravy dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě musí přesáhnout 50 % zjištěné ceny**⁴² **nebo 50 % směrné hodnoty**^{43,44}, lze-li ji stanovit před provedením stavební úpravy nemovité věci.

Finanční hodnotou stavební úpravy je nutné rozumět součet všech základů daně a daně u dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, které byly reálně zabudovány nebo spotřebovány při uskutečňování stavební úpravy. Obdrží-li plátce po provedených stavebních úpravách opravný daňový doklad⁴⁵ na dodané zboží nebo poskytnuté služby, je povinen hodnoty základu daně a výše daně uvedené na opravném daňovém dokladu zahrnout do finanční hodnoty stavební úpravy, tak aby nejpozději k datu uskutečnění dodání vybrané nemovité věci dle § 21 odst. 3 zákona o DPH byla známa finanční hodnota s promítnutím všech takových oprav realizovaných do tohoto data.

Nicméně **není-li vydán nový kolaudační souhlas**⁴⁶ **nebo není-li udělen souhlas s užíváním stavby** stavebním úřadem, **nebude se jednat o změnu stavby** podle stavebního zákona a **nebude se tedy jednat ani o podstatnou změnu stavby podle § 56 odst. 3 zákona o DPH**

³⁹ Viz § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁴⁰ Viz např. § 509 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁴¹ Viz zejména vyhláška č. 23/2008 Sb., o technických podmínkách požární ochrany staveb a její odkaz na normu ČSN 73 0834 PBS-Změny staveb, jež je uvedena v příloze č. 1 uvedené vyhlášky

⁴² Viz např. § 16 zákona č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění p. p.

⁴³ Viz např. § 15 zákona č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění p. p.

⁴⁴ Orientační výši směrné hodnoty je možné vypočítat na internetových stránkách finanční správy. www.financnisprava.cz

⁴⁵ Viz zejména § 42 a násl. zákona o DPH

⁴⁶ Viz např. § 122 a násl. stavebního zákona

účinného od 1. 1. 2016. Činnosti, které nemohou vyvolat změnu stavby, jsou uvedeny zejména ve stavebním zákoně⁴⁷.

Skutečnost, zda se jedná o podstatnou změnu, která má vliv na běh nové pětileté lhůty, vyplývá z porovnání stavu stavby před zahájením stavebních prací a stavu stavby po jejich provedení, neporovnává se stav kdykoli dříve za existence stavby. Rovněž je důležité, že stavební práce, v jejichž důsledku dochází k podstatné změně stavby, se týkají stavby jako celku nebo pouze její části, jelikož ze stavebního povolení nebo kolaudačního souhlasu by mělo být patrné, zda se změny týkají celé stavby či pouze její části.

Příklad: Prodej bytového domu po podstatné změně dokončené stavby

Vlastník bytového domu (stavby pro sociální bydlení) kolaudovaného 5. 3. 2010 provedl nástavbu o dvě patra a byl mu udělen kolaudační souhlas po podstatné změně stavby ke dni 15. 4. 2016. Ke dni 25. 6. 2016 je uskutečněno dodání vybrané nemovité věci. Vzhledem k provedení podstatné změny stavby ke dni 15. 4. 2016 se bude jednat o zdanitelné plnění podléhající první snížené sazbě daně podle § 49 odst. 3 zákona o DPH, jelikož nebude možné aplikovat osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, protože neuběhla lhůta 5 let od vydání kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby.

Příklad: Změna stavby (spojení dvou jednotek)

V bytovém domě rozděleném na jednotky bude provedena stavební úprava v roce 2015 (dojde ke spojení (např. odstranění přiček) dvou jednotek a prohlášením vlastníka bude z těchto dvou jednotek jedna jednotka), po které bude vydán kolaudační souhlas k 30. 6. 2015. Vydání kolaudačního souhlasu po spojení dvou jednotek vznikla jednotka nová a tento kolaudační souhlas (po spojení dvou jednotek) je prvním kolaudačním souhlasem. Při dodání této jednotky po pěti letech od vydání kolaudačního souhlasu (po spojení dvou jednotek) bude možné aplikovat osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

Příklad: Podstatná změna jednotky (zejména bytový dům)

Je-li celý bytový dům prohlášením vlastníka jedinou jednotkou a bude-li provedena podstatná změna jednoho z bytů (stavební úprava včetně vydání kolaudačního souhlasu), zkoumá se podstatná změna tohoto jednoho bytu k celému bytovému domu (tj. dopad stavební úpravy jednoho z bytů je rozprostřen na ostatní nepřestavované byty).

Bude-li po provedené podstatné změně jednoho z bytů dodán celý bytový dům novému vlastníku, nebude možné využít osvobození od daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, za předpokladu že byl vydán kolaudační souhlas po podstatné změně bytového domu, nicméně finanční hodnota stavební úpravy jednoho z bytů musela přesáhnout 50 % zjištěné ceny celého bytového domu před provedením stavební úpravy.

Bude-li po podstatné změně jednoho z bytů dodán celý bytový dům novému vlastníku, bude možné využít osvobození od daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, za předpokladu že byl vydán kolaudační souhlas po změně bytového domu, nicméně finanční hodnota stavební úpravy jednoho z bytů nepřesáhla 50 % zjištěné ceny celého bytového domu před provedením stavební úpravy.

⁴⁷ Zejména § 103 stavebního zákona

Příklad: Prodej jednotek po podstatné změně stavby

Společnost (plátce) koupí starý bytový dům (jedná se o 1 jednotku), na kterém provede rekonstrukci jednoho nebo několika bytů (na stavební úpravu je vydán kolaudační souhlas), poté je bytový dům prohlášením vlastníka rozdělen na jednotky a tyto jednotky následně prodány fyzickým osobám.

U následného prodeje jednotek (bytů) je nutné posoudit, zda nedošlo k podstatné změně konkrétního prodávaného bytu. Ze stavebního povolení nebo ohlášení by mělo být vysledovatelné, jaké konkrétní byty byly předmětem stavební úpravy. Každý byt by v tomto případě měl být posuzován samostatně. Finanční hodnotu stavební úpravy je nutné v tomto případě stanovit podle reálně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, které byly zabudovány nebo spotřebovány při uskutečňování stavební úpravy konkrétního bytu včetně podílu na společných částech bytového domu. Bude-li finanční hodnota stavební úpravy bytu přesahovat 50 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty bytu před provedením stavební úpravy, bude se jednat o podstatnou změnu a vzhledem k vydání kolaudačního souhlasu bude dodání této jednotky, za předpokladu, že se jedná o jednotku, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení, podléhat první snížené sazbě daně. Při dodání této jednotky (bytu) bude tedy možno využít osvobození od daně po uplynutí lhůty 5 let od vydání kolaudačního souhlasu po podstatné změně jednotky (bytu).

Nebude-li ze stavebního povolení nebo ohlášení patrné, kterých bytů se stavební úprava týkala (např.: stavební úprava se bude týkat společných částí domu, nebo se bude jednat o zateplení pláště stavby), je nutné finanční hodnotu stavební úpravy bytu stanovit poměrem finanční hodnoty stavební úpravy celého bytového domu a poměrem plochy bytu včetně podílu na společných částech bytového domu k celkové ploše bytového domu. Bude-li poměrná finanční hodnota stavební úpravy bytu přesahovat 50 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty bytu před provedením stavební úpravy, bude se jednat o podstatnou změnu a vzhledem k vydání kolaudačního souhlasu bude dodání této jednotky (bytu), za předpokladu, že se jedná o jednotku (byt), která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení, podléhat první snížené sazbě daně. Při dodání této jednotky bude možno využít osvobození od daně po uplynutí lhůty 5 let od vydání kolaudačního souhlasu po podstatné změně jednotky.

Zaváděná právní úprava počátku běhu lhůty pro dodání vybrané nemovité věci je cílena na vyloučení případů, kdy nastal jen formální administrativní úkon bez materiálního podkladu, jež by znamenal nový běh lhůty, a naopak je směřována na samotné uskutečnění podstatné změny již dokončené stavby.

Změny vzniklé pouhou opravou zastaralých pojmů u způsobu užívání 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, ovšem za předpokladu, že nebyly provedeny jakékoli stavební práce, jež by mohly naplnit znaky podstatné změny stavby.

Vzhledem k přechodným ustanovením zákona o DPH a pro právní jistotu daňových subjektů se bude oblast týkající se podstatné změny staveb aplikovat až u podstatné změny stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, které vedly k vydání kolaudačního souhlasu nebo udělení souhlasu s užíváním stavby, jednotky nebo inženýrské sítě a tento byl stavebním úřadem vydán, resp. udělen ode dne 1. 1. 2016. Pokud byl kolaudační souhlas

nebo souhlas s užíváním po podstatné změně stavby, jednotky nebo inženýrské sítě vydán resp. udělen před 1. 1. 2016, nebudou mít tyto podstatné změny stavby, jednotky nebo inženýrské sítě vliv na běh lhůty pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016.

K podmínce „...ode dne, kdy mohlo být započato užívání...“:

Dále se v § 56 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ve znění od r. 2016 stanoví počátek běhu lhůty pro tzv. ohlašované stavby, které nepodléhaly při prvovýstavbě (nebo po změně stavby) kolaudačnímu souhlasu a které lze za splnění dalších podmínek užívat jen na základě oznámení stavebnímu úřadu.

Běh 5ti-leté lhůty se odvozuje ode dne, kdy mohlo být podle stavebního zákona započato užívání nemovité věci. **Prvním užíváním je třeba rozumět užívání, pro které je nemovitá věc v souladu s oznámením uděleným podle stavebního zákona užívána k současnému účelu.**

Osvobození se uplatní také u dodání nemovité věci, k němuž dojde po uplynutí 5 let ode dne, od kterého byl podle stavebního zákona udělen souhlas s užíváním po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.

Osvobození od daně dle odst. § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2016 se bude týkat i pozemku ve funkčním celku, pakliže stavba, k níž přiléhá, splňuje podmínky pro osvobození. Jde o respektování jednotného režimu stavby a pozemku, dle definice funkčního celku v § 48 odst. 3 zákona o DPH.

Je však třeba upozornit, že při posuzování způsobilosti stavby k časovému testu pro osvobození dle tohoto ustanovení je nutné mít na zřeteli principy fungování daně z přidané hodnoty – konkrétně pravidla pro posuzování jednoho či více plnění a v rámci jednoho plnění – plnění hlavní a vedlejší, jež vyplývají z judikatury SDEU a NSS. Podmínkou aplikace těchto principů je souborné plnění, tj. že předmět transakce obsahuje více prvků. Obecně platí, že pro účely DPH 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: Prodej pozemku včetně plotu

Předmětem dodání je oplocený pozemek, na kterém se nenachází kromě plotu s podezdívkou jiná stavba pevně spojená se zemí a není stavebním pozemkem. Hlavním plněním je pozemek, a jeho dodání je od daně osvobozeno dle § 56 odst. 1 zákona o DPH.

Příklad: Prodej pozemku s inženýrskou sítí ve vlastnictví vlastníka pozemku

Předmětem dodání je pozemek, na kterém je vybudována inženýrská síť (zkolaudovaná v roce 2010). Vlastník pozemku, který je i vlastníkem inženýrské sítě, pozemek prodává jako pozemek určený k zástavbě (dle územního plánu obce je pozemek vymezen pro bydlení). Určujícím prvkem transakce je stavební pozemek, který byl předmětem správních úkonů a stavebních prací (tj. byla vybudována inženýrská síť). Pozemek je stavebním pozemkem a tedy nesplňuje podmínky osvobození dle § 56 odst. 1 zákona o DPH a jeho prodej je

zdanitelným plněním.

Příklad: Prodej pozemku s inženýrskou sítí ve vlastnictví vlastníka pozemku

Předmětem dodání je pozemek, na kterém je vybudována inženýrská síť. Vlastník pozemku (např. teplárna), který je i vlastníkem inženýrské sítě (např. parovodu), pozemek prodává jako pozemek, který není určen k zástavbě (dle územního plánu obce není pozemek vymezen pro bydlení ani k zastavění; vlastník pozemku nepodal návrh na změnu územního plánu). Určujícím prvkem transakce je inženýrská síť. Dodání této inženýrské sítě včetně pozemku (který tvoří funkční celek s inženýrskou sítí) je osvobozeno od daně, jelikož inženýrská síť splňuje podmínky pro osvobození (§ 56 odst. 3 zákona o DPH) tj. je starší pěti resp. tří let od kolaudace.

Nebude-li inženýrská síť starší pěti resp. tří let od kolaudace a tedy nebude splňovat podmínky osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, bude dodání této inženýrské sítě zdanitelným plněním.

Příklad: Prodej pozemku s inženýrskou sítí ve vlastnictví třetí osoby

Předmětem dodání je pozemek, na kterém je vybudována inženýrská síť (vodovodní řád). Vlastník pozemku, který není vlastníkem inženýrské sítě, pozemek prodává jako pozemek k zástavbě (byly provedeny správní úkony (např. podán návrh na změnu územního plánu), a proto (přestože je pozemek považován za nezastavěný), není splněna druhá podmínka osvobození (§ 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH), a takovýto pozemek je stavebním pozemkem právě kvůli proběhnuvším správním úkonům vedoucím k pozdější výstavbě nemovité věci. Dodání tohoto pozemku je zdanitelným plněním.

Příklad: Prodej rodinného domu pro sociální bydlení

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 k 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 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 „vedlejších“ staveb. Antoníček sám o sobě je vedlejším plněním k plnění hlavnímu, 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 předmětném pozemku umístěna nejdříve.

6. Možnost volby zdanění při dodání nemovité věci (§ 56 odst. 5 zákona o DPH)

Již od r. 2013 obsahuje zákon o DPH ustanovení, vycházející ze směrnice o DPH⁴⁸, umožňující dodání vybrané nemovité věci, která splňuje podmínky pro osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, podat zdanění. Od r. 2016 se tato možnost rozšiřuje i na dodání pozemku dle § 56 odst. 1 zákona o DPH.

Od 1. 1. 2016 se plátce dodávající pozemek, u něhož jsou splněny podmínky

⁴⁸ Čl. 137 směrnice 2006/112/ES

pro osvobození dle § 56 odst. 1 zákona o DPH, může rozhodnout, že osvobození neuplatní a pozemek prodá jako zdanitelné plnění. Dosud taková možnost pro pozemky, jejichž dodání bylo osvobozeno od daně dle § 56 odst. 2 zákona o DPH účinného do konce r. 2015, v zákoně obsažena nebyla.

Od r. 2016 platí, že pokud se plátce rozhodne uplatnit daň při dodání pozemku, které by bylo osvobozeno od daně podle § 56 odst. 1 zákona o DPH, nebo u dodání vybrané nemovité věci po uplynutí pětileté (tříleté) lhůty podle § 56 odst. 3 zákona o DPH, podléhá toto dodání v souladu se směrnicí o DPH⁴⁹ režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92d zákona o DPH. Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92d zákona o DPH) se neuplatní při dodání pozemku, které je osvobozeno od daně (§ 56 odst. 1 zákona o DPH) a plátce se nerozhodl uplatnit daň, a u dodání nemovité věci, u které neuplynula pětiletá (resp. tříletá) lhůta pro osvobození (§ 56 odst. 3 zákona o DPH) nebo při dodání stavebního pozemku.

Současně je stanoveno, že je-li kupující plátcem, může dojít k uplatnění daně namísto osvobození od daně pouze s jeho souhlasem. Forma souhlasu není v zákoně exaktně stanovena a může se tak jednat o souhlas ústní, písemný i tzv. konkludentní. Konkludentní souhlas může být zejména udělen, např. přízná-li příjemce daň dle § 92a a § 92d zákona o DPH, přičemž lze doporučit, uvedení povinnosti přiznat daň pro příjemce (plátce) do smluvní dokumentace k nabytí nemovité věci.

Poslední věta tohoto ustanovení obsahuje pravidla pro stanovení základu daně v případě, že před uskutečněním zdanitelného dodání vybrané nemovité věci, pro které se plátce rozhodl, přijal zálohu ještě v době, kdy o budoucím dodání uvažoval jako o osvobozeném od daně a tedy mu povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty nevznikla. V takovém případě je základem daně veškerá úplata, kterou obdržel nebo má obdržet a postup podle § 37a zákona o DPH se nepoužije.

Příklad: Volba zdanění při prodeji bytu plátcem

Plátce dodá 18. 9. 2016 starší byt (obytný prostor pro sociální bydlení), který byl zkolaudován 24. 6. 2008 a byl součástí jeho obchodního majetku. V roce 2015 provedl plátce stavební úpravu (nedošlo ke změně účelu užití, ani se nejednalo o podstatnou změnu stavby) tohoto obytného prostoru pro sociální bydlení, která je technickým zhodnocením. Při dodání nemovité věci bude toto dodání osvobozeno od daně, jelikož byla nemovitá věc zkolaudována před 5 resp. 3 lety (§ 56 odst. 3 zákona o DPH), nicméně plátce je povinen upravit uplatněný nárok na odpočet daně u technického zhodnocení dle § 78 a násl. zákona o DPH. Využije-li plátce možnosti zdanění dle § 56 odst. 5 zákona o DPH a přízná-li daň na výstupu (za předpokladu, že nabyvatel není plátcem), nebude muset upravovat již uplatněný nárok na odpočet daně.

Využije-li plátce možnosti zdanění dle § 56 odst. 5 zákona o DPH a bude-li příjemce plátcem (bude souhlasit s uplatněním daně), je (plátce - dodávající) povinen použít režim přenesení daňové povinnosti dle § 92d zákona o DPH a nebude muset upravovat již uplatněný nárok na odpočet daně.

Režim přenesení daňové povinnosti dle § 92d zákona o DPH ve znění od r. 2016 se uplatní

⁴⁹ Čl. 199 směrnice 2006/112/ES

při dodání nemovité věci s datem uskutečnění zdanitelného plnění (dle § 21 odst. 3 zákona o DPH) po 1. 1. 2016, a to bez ohledu na skutečnost, že lhůta pro osvobození dle § 56 odst. 3 tohoto zákona začala běžet před tímto datem.

7. Právo stavby

Právo stavby je dle § 56 odst. 4 písm. f) zákona o DPH vybranou nemovitou věcí. Kritéria osvobození pro dodání práva stavby dle § 56 odst. 3 zákona o DPH jsou stanovena na uplynutí lhůty pro stavbu pevně spojenou se zemí, která je součástí práva stavby.

Je-li předmětem dodání právo stavby obsahující věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu („nehmotné“ právo stavby), dodání takového „nehmotného“ práva stavby je zdanitelným plněním, a to vždy v základní sazbě daně.

Je-li předmětem dodání právo stavby, jehož součástí je stavba („hmotné“ právo stavby), zjišťuje se pro účely osvobození či zdanění naplnění časového testu dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, přičemž tento časový test je posuzován ve vztahu k dotčené, již existující stavbě, která je součástí dodávaného práva stavby. Je-li součástí dodání práva stavby několik již existujících staveb, je nutné aplikovat princip věci hlavní a věci vedlejší.

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 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 bydlení sociálního.

8.1. Dodání vybraných nemovitých věcí

Pokud není dodání vybraných nemovitých věcí s místem plnění v tuzemsku osvobozeno od daně dle § 56 odst. 1 nebo 3 zákona o DPH, nebo se prodávající plátce za podmínek dle odst. 5 rozhodne, že uplatní daň, je toto dodání zdanitelným plněním, které může podléhat základní sazbě daně nebo první snížené sazbě daně.

První snížená sazba daně se uplatní při dodání stavby pro sociální bydlení, včetně pozemku, který s ní tvoří funkční celek, a to ať se jedná o samostatnou stavbu pro sociální bydlení v právním smyslu nebo stavbu pro sociální bydlení, která je tzv. hmotným právem stavby, tj. právem stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení. Je-li součástí dodání práva stavby několik již existujících staveb (stavba/y pro bydlení a stavba/y pro sociální bydlení), je nutné uplatnit první sníženou sazbu daně pouze u dodání práva stavby, jehož hlavním plněním (hmotným právem stavby) bude stavba pro sociální bydlení. První snížená sazba daně se uplatní také při dodání bytové jednotky vyhovující kritériím obytného prostoru pro sociální bydlení. Použití první snížené sazby daně u těchto nemovitých věcí vyplývá z ust. § 49 odst. 3 zákona o DPH.

Z tohoto ustanovení vyplývá použití první snížené sazby daně jak u dodání stavby 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 dodávány současně s dodáním 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 sdílíjí ho s ní i věci vedlejší, nic namítat. Pokud by šlo ale o samostatný prodej těchto doplňkových staveb, nejedná se v okamžiku jejich prodeje již o stavby sloužící k využití rodinného či bytového domu pro sociální bydlení, takže není možné uplatnit první sníženou sazbu daně u jejich dodání.

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 od 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, klozety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské odsavače par, karmy, boilers, 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, mřížky, 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 včetně sousední budovy s garážovými boxy

Předmětem dodání je bytový dům pro sociální bydlení včetně pozemku, na kterém je dům umístěn, a zahradou, která je pozemkem s jiným parcelním číslem než bytový dům, je současně 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 objektivnímu cíli transakce smluvních stran, kterým je zobchodování bytového domu pro sociální bydlení včetně všeho, co k němu patří, tj. bytového domu a jeho funkčního celku, se určí režim DPH (osvobození nebo zdanění v první snížené sazbě daně) 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.

Příklad: Dodání pozemku, k jehož hraně byly přivedeny inženýrské sítě

Je dodáván pozemek (se samostatným parcelním číslem), k němuž byly přivedeny inženýrské sítě (jsou umístěny na pozemku se samostatným parcelním číslem a jsou vyvedeny do tzv. Antonička) a tyto inženýrské sítě byly přivedeny a zkolaudovány v roce 2015.

a) Bude-li patrné, že tento pozemek je určený k zastavění (např. dle územního plánu; podáním návrhu na změnu územního plánu, kterým se z louky stane pozemek určený k zastavění; odstraněním stávající stavby; atd.), nebude možné využít u dodání tohoto

pozemku osvobození od daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, ale bude se jednat o stavební pozemek, jelikož byly přivedením inženýrské sítě uskutečněny stavební práce za účelem zhotovení stavby (na pozemku je možné umístit stavbu (viz zadání příkladu).

b) Bude-li patrné, že tento pozemek není určený k zastavění (např. dle územního plánu se bude jednat o zemědělskou půdu k obhospodařování; nebyl podán návrh na změnu územního plánu, kterým se ze zemědělské půdy/louky stane pozemek určený k zastavění; nebyly odstraněny stávající stavby pro výstavbu nových; atd.), bude možné využít při dodání tohoto pozemku osvobození od daně dle § 56 odst. 1 zákona o DPH, za předpokladu, že tento pozemek nebude tvořit funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a nebude stavebním pozemkem z jiného důvodu.

Příklad: Dodání louky s inženýrskou sítí

Dodání louky, v jejímž rohu stojí stožár vysokého napětí ve vlastnictví jiné osoby. Uplatní se osvobození, protože nejde o stavební pozemek ani o funkční celek, příp. při využití volby zdanění základní sazba daně.

Příklad: Dodání sadu se studnou

Dodání oploceného pozemku (sadu) se studnou. Uplatní se osvobození, protože nejde o stavební pozemek ani funkční celek, příp. při využití volby zdanění základní sazba daně.

Příklad: Dodání práva stavby, jež neobsahuje stavbu pevně spojenou se zemí

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 práva stavby, jež obsahuje stavbu pevně spojenou se zemí

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. Bude-li kupující i prodávající plátcem, může se prodávající plátce rozhodnout, že toto dodání bude zdaňovat (pouze se souhlasem kupujícího plátce) a u tohoto dodání bude nutné uplatnit režim přenesení daňové povinnosti (§ 92d zákona o DPH). Bude-li prodávající plátce a kupující neplátce, může se prodávající plátce rozhodnout, že toto dodání bude zdaňovat, nicméně u tohoto dodání se nevyžaduje souhlas kupujícího a nebude možné aplikovat režim přenesení daňové povinnosti (§ 92d zákona o DPH).

Příklad: Změna stavby (změna rodinného domu na penzion)

Byla provedena stavební úprava rodinného domu (zkolaudovaného v roce 2013) v roce 2016 v hodnotě 1,5 mil. Kč. Směrná hodnota téhož rodinného domu byla před provedením stavební úpravy (před zahájením stavebních prací nebo dodání zboží ke stavební úpravě) 2,0 mil. Kč. Po těchto stavebních pracích byl vydán kolaudační souhlas v roce 2016. Jelikož došlo k vydání nového kolaudačního souhlasu a došlo ke změně účelu užívání. Jedná se o první kolaudační souhlas pro nový účel užívání a dodání nemovité věci je zdanitelným plněním v pětileté lhůtě od vydání tohoto kolaudačního souhlasu bez ohledu na hodnotu stavební úpravy.

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 právo⁵⁰. Charakteristika nájmu nemovité věci, kterému směrnice o DPH přisuzuje osvobození od daně⁵¹, vychází převážně z judikatury SDEU⁵², podle které se jedná o poskytnutí práva pro danou osobu na smluvenou dobu a za smluvenou úplatu zabrat a užívat přesně vymezenou nemovitou věc jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob.

9.1. Nájem nemovité věci dle § 56a zákona o DPH a obrat

Podle znění zákona o DPH platného od r. 2015 se plnění osvobozené od daně dle § 56a započítává do obratu zjišťovaného dle § 4a zákona o DPH.

9.2. Osvobození nájmu nemovité věci

Úpravu nájmu nemovité věci obsahuje zákon o DPH v § 56a. Pro účely tohoto ustanovení se nemovitou věcí rozumí jakákoli nemovitá věc. Obecně platí, že nájem nemovité věci je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Výjimku z osvobození však tvoří krátkodobý nájem nemovité věci, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek a nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení. Tyto nájmy podléhají dani na výstupu se základní sazbou daně⁵³.

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 nájem mu slouží k uskutečňování jeho ekonomických činností. Tato možnost volby je v zákoně o DPH zakotvena dlouhodobě bez věcných změn.

9.3. Krátkodobý nájem nemovité věci

Z oblasti působnosti osvobození od daně je vyňat krátkodobý nájem nemovité věci, který zákon o DPH definuje v § 56a odst. 2. Za krátkodobý nájem se považuje nájem

- pozemku, jehož součástí je stavba,
- stavby nebo
- jednotky, popřípadě s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, tepla, chladu, nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.

Krátkodobý nájem je vždy zdanitelným plněním, u kterého se uplatní základní sazba daně.

Příklad: Pronájem místnosti

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

⁵⁰ Např. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů v ust. § 2332 a násl. o pachtu

⁵¹ Čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES

⁵² Např. rozsudky ve věcech C-150/99 Stockholm Lindopark AB a C-275/01 Sinclair Collis

⁵³ 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.

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 nemovité věci se týká stavby. 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 nelze⁵⁴.

Dále se krátkodobý nájem nemovité věci týká stavby jako takové i jednotky. Krátkodobý nájem nemovité věci lze použít i na část stavby a také na nedokončenou stavbu⁵⁵.

Krátkodobý nájem nemovité věci se může týkat pozemku se stavbou, což znamená, že nájem pozemku, na kterém není stavba, je plněním osvobozeným od daně.

Příklad: Pronájem louky s budovou

Pronájem louky, na které je postavena zděná budova se sociálním zařízením a s přípojkou elektřiny, pro konání hudební víkendové akce, která trvá od pátku 18:00 do neděle 15:00, je zdanitelným plněním a uplatní se základní sazba daně.

Závěr

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), a 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.). Dodatek č. 1, který je zapracován ve znění této informace, k vydané informaci GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015 (zveřejněna dne 10. 7. 2015), je účinný ode dne 1. 1. 2016.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

⁵⁴ Viz i např. § 56a odst. 2 zákona o DPH

⁵⁵ Viz závěry rozsudku SDEU ve věci C-400/98 Breitsohl