

§ 55a
(v období od 1. 1. do 30. 6. 2025 neplatil)

S účinností od 1. 7. 2025

§ 55a
Dodání pozemku

- (1) *Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který*
- a) *netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a*
 - b) *není stavebním pozemkem.*
- (2) *Stavebním pozemkem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí pozemek,*
- a) *na kterém lze na základě územně plánovací dokumentace vydané obcí, vymezení zastavěného území nebo rozhodnutí stavebního úřadu podle stavebního zákona umístit stavbu pevně spojenou se zemí; to neplatí, pokud je zřejmé, že na pozemek nelze takovou stavbu umístit nebo je to vysoce nepravděpodobné, nebo*
 - b) *na kterém nebo v jehož okolí byly nebo jsou prováděny stavební nebo obdobné práce za účelem budoucího umístění stavby pevně spojené se zemí na tomto pozemku.*
- (3) *Pro účely odstavců 1 a 2 se za stavbu pevně spojenou se zemí nepovažuje stavba, která se na pozemku nachází a jejíž význam pro obvyklé užití takového pozemku je zanedbatelný.*
- (4) *Plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, se mohou rozhodnout, že se i u dodání pozemku podle odstavce 1 jedná o zdanitelné plnění. Pokud je příjemce tohoto plnění plátcem nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. Pokud plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, přijali před uskutečněním zdanitelného plnění úplatu, ze které jim nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.*

Komentář k § 55a s účinností od 1. 7. 2025

Odst. 1

Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který při dodání netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a zároveň není stavebním pozemkem. Musí být splněny obě podmínky zároveň, aby se jednalo o dodání pozemku, který je osvobozen od daně. Pokud některá z uvedených podmínek splněna není, nelze osvobození uplatnit.

Jedná se o dodání nezastavěného pozemku.

Příklad:

Plátce, zemědělec, prodává pole jinému zemědělci za účelem zemědělského využití. Na poli se nenachází žádná stavba a toto pole není v územní dokumentaci obce určeno k zastavění. Dodání je osvobozeno od daně.

Odst. 2

V odst. 2 je definován stavební pozemek. Stavebním pozemkem se rozumí pozemek v případě, že na tomto pozemku lze na základě územně plánovací dokumentace vydané obcí, vymezení zastavěného území nebo rozhodnutí stavebního úřadu podle stavebního zákona umístit stavbu pevně spojenou se zemí.

Pozemek se tedy pro účely DPH považuje za stavební mimo jiné i v případě, že je nebo byl předmětem úkonů územního plánování, jejichž bezprostředním účelem není zhotovení konkrétní stavby, ale pouhá možnost budoucího umístění stavby, tedy pouhá „zastavitelnost“ pozemku. Výjimkou jsou situace, kdy je z objektivních okolností patrné, že pozemek, byť formálně zastavitelný, nelze zastavět stavbou pevně spojenou se zemí nebo je toto zastavění vysoce nepravděpodobné.

Příklad:

Plátce prodává stavební společnosti pole, na kterém se nenachází žádná stavba. Pole je na okraji obce a je zahrnuto do území, které je obcí určeno k zástavbě. Jedná se o stavební pozemek.

Stavebním pozemkem pro účely daně z přidané hodnoty se rozumí pozemek i v případě provedení stavebních prací na předmětném pozemku, směřujících ke zhotovení (nikoliv nutně konkrétní) stavby pevně spojené se zemí. Není přitom podstatný druh provedených nebo prováděných stavebních prací, ale to, zda jejich účelem je zhotovení stavby pevně spojené se zemí. Může se

jednat např. o přípravu staveniště, o různé výkopové práce, ale také o odlesnění pozemku. Definice stavebního pozemku je naplněna i v případě, že stavební práce za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí na tomto pozemku jsou prováděny nebo byly provedeny v jeho okolí. Není podstatný druh provedených nebo prováděných stavebních prací ani vzdálenost místa jejich provedení od posuzovaného pozemku, ale výhradně skutečnost, zda jejich účelem je umožnit zhotovení stavby pevně spojené se zemí na předmětném pozemku. Může se jednat např. o vybudování nebo zpevnění příjezdové komunikace, přivedení rozvodu vody a podobně.

Příklad:

Plátce prodává zasíťované pozemky. Jedná se o prodej stavebních pozemků, který je zdanitelným plněním.

Odst. 3

V odst. 3 je uvedeno, že zastavěnost pozemku není způsobena stavbou (byť pevně spojenou se zemí), která není cílem při případném dodání pozemku. Jedná se o drobné stavby a stavby sloužící k ochraně či kvalitnějšímu využití pozemku. Například se jedná o zabetonovanou lavičku, sušák, anténu, dětskou houpačku, tedy stavby, u kterých lze snadno (z hlediska úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů) jejich pevné spojení se zemí uvolnit.

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 stran.

Příklad:

Plátce prodává louku, na které stojí vyhlídka. Jedná se o nezastavěný pozemek.

Odst. 4

V odst. 4 je umožněna volba uplatnění daně při dodání pozemku, který by byl plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Tuto volbu má plátce a osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a která není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky v tuzemsku, která může tento režim využít. Vyjmutí osoby registrované do režimu pro malé podniky je zakotveno z toho důvodu, že jakmile osoba využívá režim pro malé podniky, jsou jí uskutečňovaná plnění osvobozena v rámci tohoto režimu, tedy není možné, aby se u plnění, která spadají do osvobození v rámci tohoto režimu, rozhodla, že se jedná o zdanitelná plnění.

Pokud je příjemce tohoto plnění plátcem nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu.

V případě, že se plátce rozhodne, že dodání pozemku bude zdanitelným plněním a kupujícím je plátce, použije se režim přenesení daňové povinnosti podle § 92d zákona o DPH.

Příklad:

Plátce, zemědělec, prodává louku jinému zemědělci, plátcí, za účelem zemědělského využití. Na louce se nenachází žádná stavba a louka není v územní dokumentaci obce určena k zastavění. Plátce se rozhodl, že při tomto dodání uplatní daň, a informoval o tom kupujícího. Plátce je povinen použít režim přenesení daňové povinnosti, povinnost přiznat daň je na kupujícím.

Pokud plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, přijali před uskutečněním zdanitelného plnění úplaty na dodání pozemku osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a poté se rozhodli, že u dodání tohoto pozemku uplatní daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně z celkové úplaty podle § 36 zákona o DPH.

Související ustanovení:

§ 56 – Dodání vybrané nemovité věci

§ 56

Dodání nemovité věci

(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který

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

- (2) *Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém*
- a) *má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a*
 1. *který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo*
 2. *v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo*
 - b) *může být na základě povolení podle stavebního zákona umístěna stavba pevně spojená se zemí.*
- (3) *Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let*
- a) *od vydání*
 1. *prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo*
 2. *kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci, nebo*
 - b) *v případě, že se pro vybranou nemovitou věc nevydává kolaudační rozhodnutí, ode dne, kdy bylo započato*
 1. *první užívání vybrané nemovité věci, nebo*
 2. *užívání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně; pokud bylo k provedené podstatné změně této vybrané nemovité věci vydáno kolaudační rozhodnutí, postupuje se podle písmene a).*
- (4) *Skutečností rozhodné pro počátek běhu lhůty podle odstavce 3 se v případě pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo práva stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, odvíjí od stavby pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek nebo která je součástí práva stavby.*
- (5) *Vybranou nemovitou věcí se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí*
- a) *stavba pevně spojená se zemí,*
 - b) *jednotka,*
 - c) *inženýrská síť,*
 - d) *pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,*
 - e) *podzemní stavba se samostatným účelovým určením,*
 - f) *právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.*
- (6) *Plátce se může rozhodnout, že se u dodání pozemku podle odstavce 1 nebo u dodání vybrané nemovité věci po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatňuje daň. Pokud je příjemce plnění plátcem, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. Pokud plátce přijal před uskutečněním zdanitelného plnění úplatu, ze které mu nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.*

Komentář k § 56

Vymezení pojmu pozemek

Pro účely správného uplatnění daně je potřeba vyjasnit pojem „pozemek“. Zákon o DPH pojem „pozemek“ pro účely zákona o DPH nevymezuje.

Občanský zákoník pozemek nevymezuje, ale stanoví, že jde o nemovitou věc (§ 498 odst. 1 občanského zákoníku). Pokud katastr nemovitostí eviduje vlastnické právo k pozemkům, jež jsou nemovitostí podle občanského zákoníku, jde o pozemek uvedený v občanském zákoníku. Pak platí, že pozemek z katastru nemovitostí je pozemkem z občanského zákoníku. Pozemek je uveden také v § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon). Pozemkem tedy rozumíme výseč zemského povrchu, ohraničeného způsobem, uvedenými v katastru nemovitostí. Může jít o přirozené hranice nebo hranice vytvořené člověkem.

Dle občanského zákoníku je pod pojmem pozemek chápán nejen pozemek se stavbou (kdy je stavba součástí pozemku v případě jednoho vlastníka pozemku i stavby), ale i pozemek se stavbou, kdy vlastníkem stavby je osoba odlišná od osoby vlastnící pozemek.

V informaci GŘ je uvedeno, že se pozemkem rozumí „*pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem. Bude-li stavba umístěna, byť i jen částečně, na více parcelách, je třeba v zásadě všechny tyto parcely považovat za pozemky, na kterých je zřízena stavba. Zjednodušeně shrnuto je tedy pozemek přiléhající ke stavbě parcela (samostatné parc. č.), na které se stavba nachází*“.

Meliorace, které slouží ke zkvalitnění pozemku, jsou vždy součástí pozemku.

Pojem budova a pozemek, na němž stojí, ve smyslu čl. 12, bodu 1 písm. a) a čl. 135, bodu 1, písm. j) směrnice Rady a související judikatura SDEU.

Většina jazykových verzí směrnice Rady přijala a hovoří o pozemcích souvisejících, přidružených, odpovídajících nebo přiléhajících.

Podle čl. 12, bodu 2 směrnice Rady si členské státy mohou vymežit pojem „pozemek, na němž stavba stojí“.

Jediné rozhodnutí SDEU ve věci **C-400/98 Brigitte Breitsohl**, které se zabývá souslovím „dodání budovy nebo její části a pozemku, na němž stojí“, pouze konstatuje „nedělitelnost“ budovy a příslušného pozemku pro účely zdanění, aniž by však předmětný pojem blíže specifikovalo.

Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že evropské právo neposkytuje žádné vodítko k vymezení či bližšímu určení pojmu „pozemek, na němž stavba stojí“, a zároveň dává členským státům pravomoc si pojem vymežit.

Zákon o DPH ani směrnice Rady nehovoří o pozemcích totožných s parcelami ve smyslu katastrálního zákona. Předmětem soukromoprávních vztahů je ostatně vždy (konkrétní geometricky a polohově určený) pozemek a nikoli parcela dle katastrálního zákona.

Odst. 1

V odst. 1 je uvedeno, kdy je pozemek při dodání vždy osvobozen od daně. Tento pozemek musí současně splňovat dvě podmínky, a sice v okamžiku dodání netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a není stavebním pozemkem.

Funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí tvoří pozemek, na kterém je zřízena stavba pevně spojená se zemí, a tento pozemek slouží k provozu této stavby, plnění její funkce, nebo je s ní využíván. Jedná se o zastavěný pozemek.

Pokud je dodáván pozemek, na kterém je zřízena stavba pevně spojená se zemí, podléhá dodání tohoto pozemku pětiletému testu (pozemek, na kterém je zřízen rodinný dům, bytový dům, továrna).

Osvobozeno od daně je dodání pozemku, na kterém není zřízena stavba pevně spojená se zemí (louka, pole).

Osvobozeno od daně je dodání pozemku, na kterém je např. zřízen stožár vysokého napětí, který není ve vlastnictví osoby, která pozemek prodává, protože tento stožár je součástí inženýrské sítě a inženýrská síť, která je ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku, není stavbou, která tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (viz § 48 odst. 3 zákona o DPH).

Osvobozeno od daně je dodání pozemku, který neslouží k provozu stavby spojené se zemí pevným základem, neslouží k plnění funkce této stavby, nebo není využíván s touto stavbou.

Za nezastavěný je považován i pozemek, na kterém se nacházejí drobné stavby a stavby sloužící k ochraně či kvalitnějšímu využití pozemku, které (byť spojené se zemí pevným základem) nemají při případném dodání pozemku určující význam. Může se jednat např. o lavičku zabetonovanou do země, sušák, anténu, dětskou houpačku.

Kritériem drobné stavby je např. to, nakolik snadno (z hlediska úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů) lze její pevné spojení se zemí uvolnit, a také to, nakolik je tato stavba spojená se zemí pevným základem cílem sledovaným smluvními stranami a jakou jí v dané transakci tyto strany přisuzují funkci.

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.

Odst. 2

Pro účely zákona o DPH je vydefinován pojem „stavební pozemek“. Jedná se o takový pozemek, na kterém jsou provedeny přípravné práce k výstavbě stavby pevně spojené se zemí. Za tento pozemek je považován již pozemek, na kterém, nebo v jehož okolí, jsou nebo již byly provedeny stavební práce. Jedná se pouze o stavební práce provedené za účelem výstavby stavby. Za stavební pozemek se považuje také pozemek, který je nebo byl předmětem správních úkonů. Jedná se o správní úkony, provedené za účelem výstavby této stavby (např. podání návrhu na změnu územního plánu).

Příklad:

Plátce prodává pozemky, k jejichž patě byly přivedeny inženýrské sítě. Jedná se o stavební pozemky.

Stavebním pozemkem je také pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení, uděleného podle stavebního zákona, nebo podle udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona, zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

Stavební pozemek pro účely daně z přidané hodnoty ale nevznikne např. 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 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 nezastavěného pozemku na pozemek 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, tj. zákazník nekupuje pozemek kvůli nim, ale kvůli pozemku jako takovému.

Odst. 3

Dodání vybrané nemovité věci v pětileté lhůtě je zdanitelným plněním, po uplynutí pětileté lhůty je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Pětiletá lhůta se odvíjí od vydání kolaudačního rozhodnutí, nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci.

Prvním kolaudačním rozhodnutím se rozumí kolaudační rozhodnutí, které umožňuje současný daný způsob využití dodávané nemovité věci.

Kolaudační rozhodnutí je vydáváno podle stavebního zákona.

Dále se tato lhůta odvíjí od vydání kolaudačního rozhodnutí, které bylo vydáno po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. Jedná se o kolaudační rozhodnutí vydané po 1. lednu 2016.

Podstatnou změnou je změna, kterou dojde např. k podstatnému zásahu na nemovité věci s ohledem na její stávající hodnotu, nebo u stavby s ohledem např. na její stávající podlahovou plochu. Jedná se o nástavby, přístavby a přestavby, kterými dojde k rozšíření podlahové plochy o více jak 50 %, nebo ke zvýšení hodnoty stavby o více jak 50 % proti původní hodnotě stavby (viz Informace GŘ).

U vybraných nemovitých věcí, které nevyžadují kolaudační rozhodnutí, se počátek běhu pětileté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání vybrané nemovité věci.

Prvním užíváním se rozumí užívání, pro které je nemovitá věc v souladu s oznámením uděleným podle stavebního zákona užívána. Dále se tato pětiletá lhůta odvíjí ode dne užívání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně.

I v tomto případě se podstatnou změnou rozumí změna, kterou dojde k podstatnému zásahu na uvedené nemovité věci, např. s ohledem na její stávající hodnotu nebo u stavby např. s ohledem na její stávající podlahovou plochu.

Pokud bylo po provedené podstatné změně vydáno kolaudační rozhodnutí, odvíjí se pětiletá lhůta od vydání tohoto kolaudačního rozhodnutí.

Odst. 4

Pokud je dodáván pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, tak se při stanovení počátku běhu pětileté lhůty pro osvobození dodání vychází ze lhůty vztahující se ke stavbě pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek nebo která je součástí práva stavby.

Příklad:

Plátce prodává v roce 2025 autodílnu, kterou pořídil v roce 2022. Kupujícím je podnikatel, neplátce. První kolaudace autodílny byla provedena v roce 2019. Plátce je vlastníkem stavby i pozemku, na němž autodílna stojí. Jedná se o dodání pozemku, jehož součástí je stavba. Toto dodání je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, protože je uskutečněno po pěti letech od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí. Plátce uvede plnění na ř. 50 daňového přiznání. Pokud se plátce rozhodne, že u dodání autodílny uplatní daň, jedná se o zdanitelné plnění se základní sazbou daně, plátce uvede toto plnění na ř. 1 daňového přiznání.

Právo stavby je podle § 4 odst. 2 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 zákona o DPH je podstatné tyto dvě odlišné situace rozlišovat z důvodu odlišného uplatnění sazby daně, příp. osvobození.

Cílem zavedení práva stavby bylo vytvořit situaci, kdy na pozemku může stavět i osoba odlišná od vlastníka pozemku a s tímto právem stavby (ať již zhmotnělé nebo nezhmotnělé, tedy bez stavby) nakládat nezávisle na vlastníku pozemku.

Právo stavby může být zřízeno na stavbu již existující, nebo na stavbu budoucí.

V případě existence stavby je tato součástí práva stavby. Nikoliv naopak.

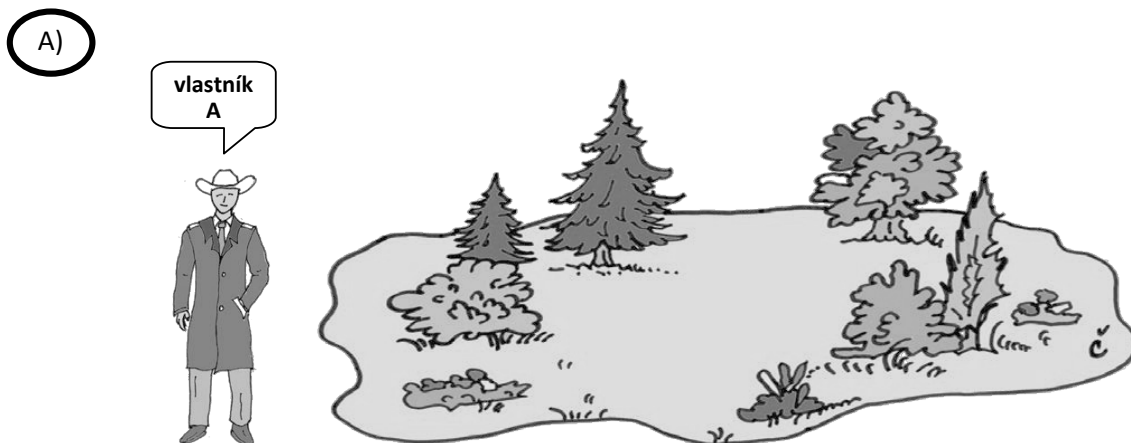
Právo stavby se nabyvá smlouvou, vydržením, příp. rozhodnutím orgánu veřejné moci. Lze zřídit právo stavby jen dočasné, nesmí být zřízeno na více než 99 let, v případě vydržení platí 40 let. Existují však možnosti i jeho prodloužení.

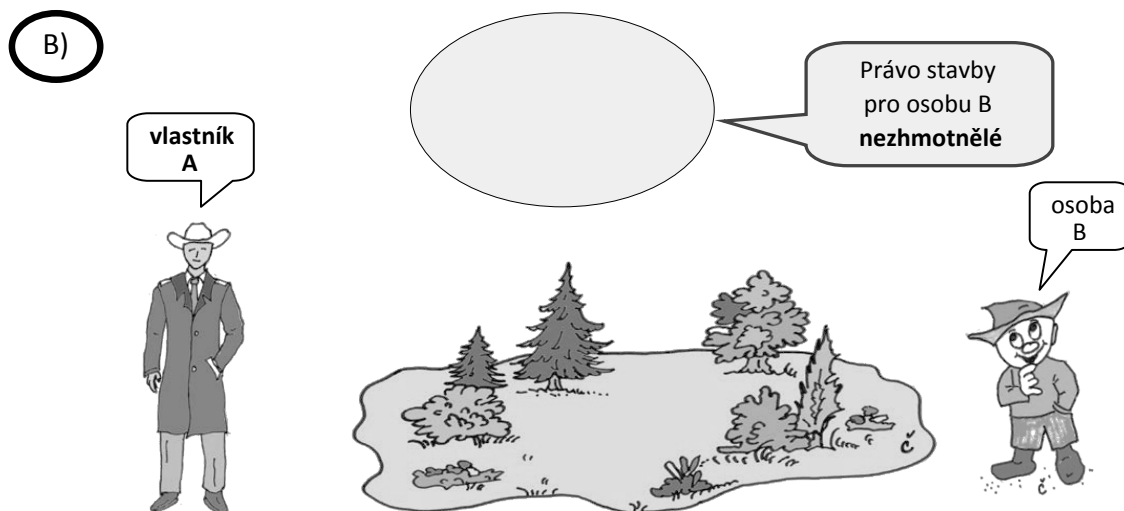
Stavba, která se stane součástí práva stavby, přestává být součástí pozemku.

Pokud právo stavby dle smlouvy zanikne, stavba se stane opět součástí pozemku a vlastník pozemku tím získává hodnotu, kterou by měl uhradit vlastníkovi, který vynaložil prostředky na zhotovení stavby.

Graf: § 56 odst. 4

Pozemek vlastníka A



Pozemek s právem stavby

Osoba B má právo postavit stavbu na pozemku osoby A



Osoba B již postavila stavbu

Dodání pozemku s právem stavby

Je-li předmětem dodání právo 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 a dodání takového „nehmotného“ práva stavby je zdanitelným plněním, a to vždy v základní sazbě daně.

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

Uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně u práva stavby

Nabytí práva stavby (viz § 1243 občanského zákoníku) a převod práva stavby (viz § 1252 občanského zákoníku) je třeba chápat jako dodání zboží.

Podle § 21 odst. 2 zákona o DPH se dodání nemovité věci považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyzoomění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nabytí nebo převod práva stavby se tak zdaňuje jednorázově k výše uvedenému dni. Pokud je právo stavby zřízeno za úplaty, je základem daně tato úplata. Pokud je úplata sjednána v opakujících se dávkách jako stavební plat, je základem daně součet všech budoucích stavebních platů. Pokud dojde ke změně výše stavebního platu (viz § 1247 občanského zákoníku, text za středníkem) během prvních tří let od uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně se upraví v souladu s § 42 zákona o DPH. Pokud k takové změně dojde po uplynutí 3 let, opravu výše základu daně nelze žádným způsobem provést (viz § 42 odst. 8 zákona o DPH). Jinak by se postupovalo pouze v případě, že právo stavby lze poskytnout jako dílčí plnění.

Odst. 5

V odst. 5 je uveden výčet vybraných nemovitých věcí, které, pokud splní podmínku uvedenou v odst. 3, jsou při dodání osvobozeny od daně. V opačném případě je jejich dodání zdanitelným plněním.

Jsou to všechny stavby pevně spojené se zemí, jednotky, inženýrské sítě. Dále se jedná o pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (rodinný dům se zahradou).

Podzemní stavbou se samostatným účelovým určením se rozumí např. metro nebo vinný sklípek.

Vybranou nemovitou věcí je právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

Odst. 6

Plátce se může rozhodnout, že při dodání vybrané nemovité věci po uplynutí pětileté (příp. tříleté) lhůty uplatní daň, a to bez ohledu na to, kdo je kupujícím. Plátce se může rozhodnout pro uplatnění daně také při dodání pozemku osvobozeného od daně podle odst. 1.

Pokud je však kupujícím plátce, tak se plátce dodavatel může pro uplatnění daně rozhodnout pouze po předchozím souhlasu příjemce plnění. Důvodem je skutečnost, že se v takovém případě použije režim přenesení daňové povinnosti podle § 92d zákona o DPH a povinnost přiznat daň je na plátcí, kupujícím.

Pokud plátce přijal úplatu na dodání nemovité věci s tím, že v okamžiku přijetí úplaty považoval plnění za osvobozené od daně, nevznikla mu z této přijaté úplaty povinnost přiznat daň. Pokud se však v okamžiku dodání nemovité věci rozhodl, že se jedná o zdanitelné plnění, je povinen stanovit základ daně z hodnoty celého plnění.

Příklad:

Plátce prodává byt pro sociální bydlení, který pořídil v roce 2019. První kolaudační rozhodnutí bylo na tento byt vydáno v roce 2015. Jedná se o dodání nemovité věci po pěti letech od prvního kolaudačního rozhodnutí jako osvobozené plnění. Na prodej tohoto bytu přijal v roce 2024 zálohu 800 000 Kč. Z této přijaté zálohy daň neuplatnil. V roce 2025 se však rozhodl byt prodat jako zdanitelné plnění za celkovou částku 2 000 000 Kč. Kupující bude doplácet 1 200 000 Kč.

Plátce je povinen přiznat daň z celkové ceny 2 000 000 Kč. DPH je 214 286 Kč [2 000 000 – (2 000 000 / 1,12)].

Související ustanovení:

§ 49 – Sazba daně u výstavby nebo dodání stavby pro sociální bydlení

§ 51 – Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

S účinností od 1. 7. 2025**§ 56****Dodání vybrané nemovité věci**

(1) *Dodání dokončené vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně s výjimkou prvního dodání této nemovité věci uskutečněného do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou nebo v němž nastala skutečnost podle odstavce 3; pro účely určení počátku této doby je rozhodná skutečnost, která nastala později.*

(2) *Vybraná nemovitá věc se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dokončenou dnem*

- a) *nabytí právní moci prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo*
- b) *splnění podmínek k trvalému užívání této nemovité věci, pokud se pro tuto nemovitou věc kolaudační rozhodnutí nevydává.*

(3) *Za první dodání dokončené vybrané nemovité věci se pro účely daně z přidané hodnoty považuje také první dodání této nemovité věci uskutečněné po*

- a) *dni nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí po provedení změny, během níž došlo k podstatné změně této nemovité věci, nebo dnem splnění podmínek k trvalému užívání této nemovité věci po provedení této změny, pokud se po jejím provedení kolaudační rozhodnutí nevydává; to neplatí v případě, že*
 1. *je kolaudační rozhodnutí vydáno jiné osobě než osobě, která tuto změnu provedla, nebo*
 2. *podmínky k trvalému užívání této nemovité věci po provedení této změny splnila jiná osoba než osoba, která tuto změnu provedla, nebo*
- b) *dni, kdy se změna probíhající na této nemovité věci stala podstatnou změnou, pokud k dodání této nemovité věci dochází přede dnem*
 1. *nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí po provedení této změny, nebo*
 2. *splnění podmínek k trvalému užívání této nemovité věci po provedení této změny, pokud se po jejím provedení kolaudační rozhodnutí nevydává.*

(4) *Vybraná nemovitá věc se pro účely daně z přidané hodnoty nepovažuje za dokončenou, byla-li dokončena pouze její část.*

(5) Podstatnou změnou dokončené vybrané nemovité věci se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí změna dokončené vybrané nemovité věci, jejímž cílem je změna jejího využití nebo podmínek jejího obývání, pokud skutečně náklady vynaložené na tuto změnu bez daně osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci, přesáhnou 30 % základu daně při tomto bezprostředně následujícím dodání.

(6) Skutečnosti rozhodné pro počátek běhu doby podle odstavce 1 se v případě pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo práva stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, odvíjí od stavby pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek nebo která je součástí práva stavby.

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

- a) stavba pevně spojená se zemí,
- b) jednotka,
- c) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo
- d) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

(8) Plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, se mohou rozhodnout, že se u dodání dokončené vybrané nemovité věci jedná o zdanitelné plnění, i pokud má být podle odstavce 1 osvobozeno od daně. Pokud je příjemce tohoto plnění plátcem nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu. Pokud plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku, která není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, přijali před uskutečněním zdanitelného plnění úplaty, ze které jim nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.

Komentář k § 56 s účinností od 1. 7. 2025

Odst. 1

Podle odst. 1 je dodání vybrané nemovité věci osvobozeno od daně. Podmínkou je, že nemovitá věc musí být dokončena. Co se rozumí vybranou nemovitou věcí, je uvedeno v odst. 7.

Pokud dojde k prvnímu dodání vybrané nemovité věci do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce po jejím dokončení, je toto dodání zdanitelným plněním.

Účelem je zdanění pouze prvního dodání po dokončení procesu výstavby, protože případná další dodání jsou ve smyslu judikatury Soudního dvora EU činností obvykle spíše pasivní a přidaná hodnota pro systém DPH se shledává zanedbatelnou.

Příklad:

Plátce A postavil novou budovu, v říjnu 2025 proběhla kolaudace. Lhůta, po kterou je dodání této budovy zdanitelným plněním, končí na konci září 2027. Plátce A tuto budovu využíval pro svoji ekonomickou činnost, v říjnu 2026 budovu prodal plátcí B, toto dodání je zdanitelným plněním, protože se jedná o první dodání ve lhůtě pro uplatnění daně. Plátce B tuto budovu v lednu 2027 prodal, toto dodání je již osvobozeno od daně (ačkoliv ve lhůtě pro uplatnění daně), protože se nejedná o první dodání této budovy. Tím není dotčeno právo dodavatele provést volbu zdanění.

Odst. 2

V odst. 2 je uvedeno, od jakého okamžiku se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou. V případě vybrané nemovité věci, která podléhá kolaudačnímu rozhodnutí, je dnem dokončení den, kdy nabylo právní moci první kolaudační rozhodnutí. V případě vybrané nemovité věci, na kterou se nevydává kolaudační rozhodnutí, je dnem dokončení den, kdy jsou splněny podmínky k trvalému užívání.

Odst. 3

Za první dodání dokončené vybrané nemovité věci se také považuje první dodání již dokončené nemovité věci poté, co na ní byly provedeny podstatné změny.

Odst. 4

Vybraná nemovitá věc se považuje za dokončenou pouze v případě, že je zcela a úplně dokončena.

Odst. 5

V odst. 5 je definován pojem „podstatná změna“. Aby se jednalo o podstatnou změnu, musí být jejím cílem změna využití stavby nebo musí podstatným způsobem dojít ke změně podmínky jejího obývání.

Podstatnou změnou dokončené vybrané nemovité věci se rozumí změna dokončené vybrané nemovité věci v případě, že skutečné náklady vynaložené na tuto změnu bez daně osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci, přesáhnou 30 % základu daně při tomto bezprostředně následujícím dodání.

Kritérium podstatné změny se tak váže vždy pouze a jen k osobě, která danou nemovitou věc dodává a která podstatnou změnu provedla.

Samotná změna způsobu užívání nemovité věci bez existence souvisejících podstatných změn stavby se proto nepovažuje za podstatnou změnu stavby a nezpůsobuje povinnost zdanění následného dodání nemovité věci. Podstatnou změnou stavby proto není např. samostatně provedená pravidelná údržba, bez ohledu na její hodnotu.

Odst. 6

V odst. 6 je upřesněno, že v případě pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo práva stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, se běh lhůty pro osvobození od daně odvíjí od stavby pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek, nebo od stavby, která je součástí práva stavby.

Příklad:

Plátce prodává v roce 2028 právo stavby, jehož součástí je domov důchodců, který byl zkolaudován v říjnu 2025. Lhůta pro uplatnění daně při dodání tohoto práva stavby končí na konci září 2027. Od října 2027 se jedná o dodání osvobozené od daně.

Odst. 7

V odst. 7 je uveden výčet nemovitých věcí, které jsou vybranou nemovitou věcí. Jedná se o samostatnou stavbu pevně spojenou se zemí, jednotku (byt nebo nebytový prostor), pozemek, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, nebo právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

Odst. 8

V odst. 8 je uvedena volba pro uplatnění daně při dodání vybrané nemovité věci v případě, kdy by bylo dodání této nemovité věci osvobozeno od daně.

Tuto volbu má plátce nebo osoba neusazená v tuzemsku za podmínky, že tato osoba není registrována jako plátce a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat.

Pokud je příjemcem tohoto plnění plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, lze tak učinit pouze po jeho předchozím souhlasu.

Při tomto dodání vybrané nemovité věci plátcí se použije režim přenesení daňové povinnosti podle § 92d zákona o DPH.

Příklad:

Plátce prodává v roce 2028 právo stavby, jehož součástí je domov důchodců, který byl zkolaudován v říjnu 2025. Lhůta pro uplatnění daně při dodání tohoto práva stavby končí na konci září 2027. Od října 2027 se jedná o dodání osvobozené od daně. Kupujícím je plátce. Prodávající plátce se po dohodě s plátcem kupujícím rozhodl, že u tohoto dodání uplatní daň. Použil režim přenesení daňové povinnosti.

Pokud uvedená osoba přijala před uskutečněním zdanitelného plnění úplatku na dodání vybrané nemovité věci jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a poté se rozhodla, že u dodání této vybrané nemovité věci uplatní daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně z celkové úplaty podle § 36 zákona o DPH.

Související ustanovení:

§ 48 – Stavba pro bydlení

§ 48a – Stavba pro sociální bydlení

§ 56a

Nájem nemovité věci

(1) *Nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou*

- a) *krátkodobého nájmu nemovité věci,*
- b) *poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2015,*
- c) *nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
- d) *nájmu bezpečnostních schránek,*
- e) *nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

(2) *Krátkodobým nájmem nemovité věci se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem pozemku, jehož součástí je stavba, stavby nebo jednotky, popřípadě spolu s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.*

- (3) Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem
- stavby rodinného domu podle stavebního zákona,
 - obytného prostoru,
 - jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
 - stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem,
 - pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán,
 - práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba podle písmene d), s níž je právo stavby pronajímáno.

S účinností od 1. 7. 2025

(3) Plátce se může rozhodnout, že se jedná o zdanitelné plnění, pokud jde o nájem nemovité věci jinému plátcovi nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, pro účely uskutečňování jejich ekonomické činnosti.

(4) Osoba neusazená v tuzemsku, která není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat, se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti jedná o zdanitelné plnění.

(5) Odstavce 3 a 4 se nepoužijí pro nájem

- stavby rodinného domu,
- obytného prostoru,
- jednotky, která zahrnuje obytný prostor a nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem,
- pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán,
- práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba podle písmene d), s níž je právo stavby pronajímáno.

Komentář k § 56a

Nájem nemovité věci spadá pod obecný pojem „přenechání zboží k užití jinému“ v § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Toto přenechání „zboží“, tj. věci movité i nemovité k užití jinému, může být v praxi řešeno na základě různých smluv. Do této kategorie patří např. pojmy z občanského zákoníku jako výpůjčka, výprosa, nájem dopravního prostředku, pacht.

Pro smlouvu nájemní a podnájemní, pachtovní a podpachtovní platí pro účely zákona o DPH stejná pravidla.

Pojem „nájem“ není v zákonu o DPH ani ve směrnici Rady definován. Podle rozsudku SDEU ve věci **C-326/99 Stichting Goed Wonen**: „Dotčené osobě na dobu určitou je poskytováno za úplaty právo obývat nemovitý majetek, jako kdyby byla jeho vlastníkem a vyloučit všechny další osoby z takového práva.“

Rozsudek SDEU ve věci **C-32/03 I/S P Fini** řeší situaci, kdy firma Fini provozovala restauraci v pronajatých prostorách, nájem byl uzavřen s povinností trvání nájmu na 10 let bez možnosti výpovědi a v případě výpovědi byla společnost Fini povinna i nadále platit nájem. Společnost Fini ukončila nájem před uplynutím 10 let a pronajímatel požadoval i další úplaty do konce sjednané doby. Společnost Fini opustila prostory, ukončila činnost restaurace a zůstala registrována k DPH a uplatňovala nárok na odpočet z nájmu, který byl zdanitelným plněním. Správce daně napadl nárok na odpočet z ukončeného nájmu. SDEU rozhodl, že „Platby nájmu musí být považovány za součást ekonomické činnosti, neboť uzavřený nájem na 10 let souvisel s restaurační činností a nájem nebylo možno ukončit. Povinnost plateb je přímým důsledkem původně provozované restaurační činnosti“.

Nájmem však nejsou služby, k jejichž poskytování je nemovitost sice nezbytná, ale užívání nemovitosti není hlavním cílem dané služby (přístup na dálnici, umístění automatů v restauraci, umístění reklamy na štítu cizí nemovitosti, večere v restauraci u konkrétního stolu). Tyto služby nelze považovat za nájem, ale za „přenechání zboží k užití jinému“, jde o převod práva užívat určitý prostor „v“ nebo „na“ nemovité věci.

Tuto problematiku řešil SDEU v judikátu **C-275/01 Sinclair Collis**. SDEU řešil otázku, zda smlouva o umožnění umístění prodejních automatů je nájmem nemovitosti. SDEU konstatoval, že tato smlouva nenaplnuje základní prvky nájmu, předmětem smlouvy není pasivní poskytnutí místa, ale jsou zde doplněny i další služby jako výběr peněz, oprava automatu, ke kterým se zaváže vlastník nemovitosti, který umožnil umístit automaty.

S prostorem rovněž nemůže smluvní strana nakládat jako vlastník, neovlivní dobu otevření prostor, nemůže kdykoli vstoupit, účelem není vyloučit třetí osoby, naopak snaha je, aby k automatu přišlo co nejvíce zákazníků.

Takové plnění podléhá základní sazbě daně.

Odst. 1

Základní pravidlo je, že nájem nemovité věci je osvobozen od daně.

Využití hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu je podle § 5 odst. 3 zákona o DPH ekonomickou činností. Osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, je podle § 5 odst. 1 zákona o DPH osobou povinnou k dani.

Dlouhodobý nájem nemovité věci vstupuje podle § 4a odst. 1 písm. c) zákona o DPH osobě povinné k dani do obratu v tuzemsku pro registraci plátce.

Pokud však osoba povinná k dani uskutečňuje pouze plnění bez nároku na odpočet daně, kterým je mimo jiné dlouhodobý nájem, plátcem se podle § 6 odst. 1 zákona o DPH nestane.

Osvobození od daně se však nevztahuje na krátkodobý nájem nemovité věci, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek a nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Ubytovací služby, uvedené pod kódem klasifikace produkce CZ-CPA 55 nejsou nájmem, u něhož by bylo možné aplikovat osvobození od daně.

Příklad:

Plátce, firma Alfa, s. r. o., pronajme byt ve svém bytovém domě občanovi.

Nájemné je vždy osvobozeno od daně, protože se jedná o nájem neplátci, a tudíž nájemné musí být osvobozeno od daně.

Pokud je poskytnuta smlouva např. na nájem bytu jako osvobozené plnění a je sjednána cena za nájem bytu a součástí tohoto nájmu je také zařízení bytu, jedná se o osvobozené plnění.

Příklad:

Plátce pronajímá občanovi zařízený byt. Ve smlouvě je stanovena cena za nájem bytu ve výši 10 000 Kč měsíčně. Jedná se o nájem osvobozený od daně, protože předmětem plnění je nájem bytu a je sjednána cena za nájem.

Pokud by vybavení bytu bylo uvedeno jako samostatný předmět nájemní smlouvy a bylo by k němu sjednáno nájemné, nebylo by součástí nájmu a jednalo by se o nájem movité věci, u které by plátce uplatnil základní sazbu daně.

Příklad:

Plátce pronajímá občanovi byt. Ve smlouvě je stanovena cena za nájem bytu ve výši 6 000 Kč měsíčně a za nájem zařízení bytu ve výši 4 000 Kč. Nájem bytu je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, nájem zařízení je nájmem movité věci, u kterého plátce uplatní základní sazbu daně.

K problematice ubytovacích služeb vydalo GFR informací pod čj. 10352/23/7100-30118-012884.

V této informaci je s odkazem na kód klasifikace produkce CZ-CPA 55 uvedeno, že ubytovacími službami se rozumí zejména ubytovací služby v hotelích, penzionech apod. s každodenním úklidem a jinými službami, obvykle poskytované na dny nebo týdny, ubytovací služby v mládežnických hostelech, na horských chatách a rekreačních chatách s pokoji nebo ubytovacími jednotkami, s velmi omezenými úklidovými službami nebo bez nich, ubytovací služby poskytované v nemovitostech užívaných na časový úsek pro návštěvníky mimo jejich obvyklé bydliště, ubytovací služby v pokojích nebo ubytovacích jednotkách, ne s každodenními úklidovými službami, např. v bytech a domech pro dovolenou, bungalovech a chatách, pro osoby mimo jejich bydliště, obvykle poskytované na dny nebo týdny, poskytování místa pro rekreační vozidlo nebo stan pro osoby mimo jejich bydliště, obvykle poskytované na dny nebo týdny, poskytování prostoru v chráněných přístřešcích nebo prostých táborových zařízeních pro umístění stanů nebo spacích pytlů a další.

Ubytovací služba je vždy zdanitelným plněním. Plátce uplatní u ubytovací služby sníženou sazbu daně 12 %.

Pokud ubytovací službu poskytuje osoba povinná k dani, která není plátcem, vstupuje jí hodnota této poskytnuté služby do obratu pro registraci plátce.

Příklad:

Občan, který nepodniká a není plátcem, je vlastníkem několika bytů v Praze, které poskytuje prostřednictvím společnosti Airbnb celoročně na ubytování zahraničním turistům.

Vzhledem k tomu, že se jedná o využití hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu, jedná se o ekonomickou činnost a vlastník těchto bytů je osobou povinnou k dani.

Úplaty za tyto nájmy za kalendářní rok 2025 dosáhly 2 200 000 Kč. Plátcem se nestane.

Společnost Airbnb je neusazenou osobou, která zprostředkovává ubytování za úplatu.

Vzhledem k tomu, že vlastník bytů přijímá službu zprostředkování ubytování od neusazené osoby, stal se přijetím první služby identifikovanou osobou a je povinen z této přijaté služby přiznat daň v základní sazbě daně.

Osvobození od daně se nevztahuje na nájem prostor a míst k parkování vozidel. Za prostory a místa k parkování vozidel se považují jak jednotlivá místa na parkovištích, tak garážová stání, příp. samostatné garáže.

Příklad:

Plátce provozuje parkoviště. Část parkoviště pronajímá nájemcům, se kterými má uzavřenu roční smlouvu na nájem parkovacího stání, část pronajímá příležitostně. Jedná se o zdanitelná plnění.

Pokud je však uskutečňován nájem stavby jako osvobozené plnění a s tímto nájmem je úzce spjat nájem prostor a míst k parkování vozidel, je tento nájem také od daně osvobozen. Pro posouzení, zda se jedná o nájem bytu, je nutné po obsahové stránce posuzovat každou uzavřenou smlouvu zvlášť.

Příklad:

Plátce pronajímá byt jako osvobozené plnění. Součástí nájemní smlouvy je také nájem parkovacího stání. Vzhledem k tomu, že nájem parkovacího stání je součástí nájemní smlouvy o nájmu bytu, který je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, je i nájem parkovacího stání osvobozen od daně.

Odst. 2

Osvobození od daně se nevztahuje na krátkodobý nájem a plátce je povinen u něj vždy uplatnit daň v základní sazbě daně.

Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se podle zákona o DPH rozumí nájem pozemku, jehož součástí je stavba, stavby, jednotky, popř. spolu s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.

Krátkodobý nájem se tak nevztahuje na pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť (nezastavěný pozemek).

Příklad:

Plátce pronajal zasedací místnost na 4 hodiny pro školení, je povinen uplatnit základní sazbu daně.

Plátce pronajímá koncertní síň pro zkoušky orchestru. Nájemní smlouva je uzavřena na celý kalendářní rok. Ze smlouvy vyplývá, že je nájem uskutečňován pravidelně jednou týdně na 4 hodiny. Jedná se o krátkodobý nájem, který je zdanitelným plněním. Plátce uplatní základní sazbu daně.

Odst. 3

Plátce se může rozhodnout, že u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň.

Z uvedeného vyplývá, že u smluv uzavřených s jiným plátcem může plátce uplatnit daň a u smluv uzavřených s osobou, která není plátcem, daň uplatnit nesmí. V případě, že se plátce rozhodne uplatňovat daň u nájmu pro jiného plátce, lze tak učinit pouze tehdy, pokud nájemce, plátce, použije nájem pro uskutečňování ekonomických činností.

Příklad:

Plátce provedl rekonstrukci nebytového prostoru, který pronajal jinému plátcovi pro provozování restauračních služeb. Plátcí se dohodli, že poskytovatel nájmu uplatní u nájmu daň. Plátce měl při rekonstrukci nebytového prostoru nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

Příklad:

Plátce provedl rekonstrukci nebytových prostor, které pronajal obecnímu úřadu, plátcovi, pro výkon veřejné správy. Plátce si nemůže zvolit, že poskytne nájem jako zdanitelné plnění, protože výkon veřejné správy není ekonomickou činností. Plátce je povinen poskytnout nájem jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Plátce při rekonstrukci u přijatých zdanitelných plnění neměl nárok na odpočet daně.

S účinností od 1. ledna 2021 není možné, aby se plátce rozhodl pro uplatnění daně u nájmu stavby rodinného domu, obytného prostoru, bytu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru a u částí staveb, pozemku a práva stavby, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení, pro jiného plátce.

Nájem těchto staveb je tedy vždy plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. To má dopady na plátce, kteří při pořízení těchto staveb uplatnili nárok na odpočet daně a nájem osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně poskytují ve lhůtě 10 let pro úpravu odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH.

Příklad:

Plátce pronajímá byt jinému plátcovi, který v něm má zřízen kancelář. Jedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Plátce, pronajímatel, ale při pořízení bytu v roce 2018 uplatnil nárok na odpočet daně. Na konci roku 2021 a v dalších letech desetileté lhůty je povinen provést úpravu odpočtu daně a vrátit 1/10 původně uplatněného nároku na odpočet daně.

Odst. 3 s účinností od 1. 7. 2025

Podle odst. 3, platného od 1. července 2025, se plátce může rozhodnout, že při poskytnutí nájmu uplatní daň.

Může tak učinit, pokud je příjemcem nájmu jiný plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky v tuzemsku, která může tento režim využít. Podmínkou je, že nájem musí nájemci sloužit k uskutečňování jeho ekonomických činností.

Pokud plátce poskytuje nájem jako zdanitelné plnění, má při splnění podmínek § 72 a dalších zákona o DPH nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, přijatých v souvislosti s tímto nájmem, např. u stavebních prací apod.

Pokud plátce uplatnil při pořízení nemovité věci nebo u technického zhodnocení daň z přidané hodnoty a ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně poskytne nájem jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen provést úpravu odpočtu daně podle § 78 a dalších zákona o DPH.

Odst. 4 s účinností od 1. 7. 2025

Odstavec 4 umožňuje od 1. července 2025 volbu uplatnění daně u nájmu také osobě neusazené v tuzemsku, která není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat.

Odst. 5 s účinností od 1. 7. 2025

V odst. 5 je uveden výčet nemovitých věcí, u kterých není od 1. července 2025 možné se při poskytnutí nájmu rozhodnout pro uplatnění daně.

Jedná se o stavbu rodinného domu, obytný prostor (byt), jednotku, která zahrnuje obytný prostor a nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, stavbu, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem, pozemek, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba, v níž je 60 % podlahové plochy tvořeno obytným prostorem, s níž je tento pozemek pronajímán, právo stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu, nebo stavba, v níž je 60 % podlahové plochy tvořeno obytným prostorem, s níž je právo stavby pronajímáno.

Související ustanovení:

§ 4a – Obrat v tuzemsku

§ 5 – Osoby povinné k dani

§ 6 – Plátcí

§ 78 – Úprava odpočtu daně

§ 57

(1) *Výchovou a vzděláváním se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) *výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v mateřských školách, základních školách, středních školách, konzervatořích, vyšších odborných školách, základních uměleckých školách a jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky, které jsou zapsány ve školském rejstříku⁴²⁾, dále výchovná a vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování nebo praktické přípravy podle školského zákona,*
- b) *školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku⁴²⁾ a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách podle písmene a) nebo s ním přímo souvisejí; dále zajištění ústavní nebo ochranné výchovy anebo preventivně výchovné péče⁴⁴⁾,*
- c) *vzdělávací činnost poskytovaná na vysokých školách podle zákona o vysokých školách*
 1. *v akreditovaných studijních programech,*
 2. *v programech celoživotního vzdělávání,*
- d) *činnost prováděná za účelem rekvalifikace nebo poskytování služeb odborného výcviku podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e)}, poskytovaná*
 1. *osobou, která získala akreditaci k provádění této činnosti,*
 2. *osobou, která má pro výkon této činnosti akreditovaný vzdělávací program,*
 3. *osobou, která vykonává tuto činnost ze zákona, nebo*
 4. *školou v oblasti oboru vzdělávání, který má zapsaný v rejstříku škol a školských zařízení,*
- e) *výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky žáků v zahraničních školách zřízených na území České republiky a nezapsaných do školského rejstříku, v nichž Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy povolilo plnění povinné školní docházky,*
- f) *jazykové vzdělání poskytované v*
 1. *jednoletých kurzech cizích jazyků s denní výukou vzdělávacími institucemi působícími v oblasti jazykového vzdělávání uznanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, které poskytují jednoleté kurzy cizích jazyků s denní výukou, nebo*
 2. *přípravných kurzech pro vykonání standardizovaných jazykových zkoušek uznaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy⁴⁴⁾,*