



Generální finanční ředitelství
Lazarská 7, 117 22 Praha 1



GFR00113926
ESS

Sekce metodiky daní

Č.j.: 1127/26/7100-30116-051722

Informace k uplatňování DPH u nemovitých věcí od 1. 7. 2025

(„Informace“)

Obsah

Právní rámec a použité zkratky.....	3
Úvod.....	4
1. Dodání nemovité věci (pojmy).....	5
1.1. Pozemek.....	5
1.2. Stavba pevně spojená se zemí.....	5
1.3. Pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí.....	6
1.4. Jednotka.....	7
1.5. Právo stavby.....	8
2. Osvobození při dodání nemovité věci.....	8
2.1. Dodání pozemku.....	10
2.1.1. Pozemek zastavitelný.....	11
2.1.2. Pozemek určený k zastavění.....	12
2.2. Dodání vybrané nemovité věci.....	12
2.2.1. Dodání nedokončené vybrané nemovité věci.....	13
2.2.2. Dodání dokončené vybrané nemovité věci.....	14
2.2.3. Dodání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně.....	16
2.3. Dodání nemovité věci využívané výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně.....	21
2.4. Volba zdanění.....	22
2.5. Přejícná ustanovení.....	24
3. Stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení.....	26
3.1. Stavby pro bydlení.....	26
3.1.1. Stavba bytového domu.....	26
3.1.2. Stavba rodinného domu.....	27
3.1.3. Stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu.....	28
3.1.4. Obytný prostor.....	29
3.1.5. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem.....	29

3.2. Stavby pro sociální bydlení.....	29
3.2.1. Obytný prostor pro sociální bydlení.....	30
3.2.2. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení.....	31
3.2.3. Stavba bytového domu pro sociální bydlení.....	31
3.2.4. Stavba rodinného domu pro sociální bydlení.....	32
3.2.5. Stavby pro sociální bydlení z hlediska účelu.....	32
3.2.6. Obslužné stavby.....	33
4. Sazby daně.....	34
4.1. Dodání nemovité věci.....	34
4.2. Stavební a montážní práce.....	36
4.2.1. Stavební a montážní práce spojené s výstavbou.....	36
4.2.2. Stavební a montážní práce prováděné na dokončených stavbách.....	37
4.2.2.1. Dokončené stavby pro bydlení či sociální bydlení.....	37
4.2.2.2. Dokončené stavby, které nejsou stavbou pro bydlení ani sociální bydlení.....	39
5. Další.....	41
Závěr.....	41

Právní rámec a použité zkratky

Novela: Zákon č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

ZDPH: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 7. 2025

Vyhláška o výpočtu podlahové plochy: Vyhláška Ministerstva financí č. 163/2025 Sb., o způsobu výpočtu podlahové plochy pro účely daně z přidané hodnoty

Směrnice o DPH: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Prováděcí nařízení: Nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Občanský zákoník: Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o vlastnictví bytů: Zákon 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, ve znění pozdějších předpisů

Katastrální zákon: Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (katastrální zákon)

Nový stavební zákon: Zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů

Starý stavební zákon: Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o základních registrech: Zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška o RÚIAN: Vyhláška č. 359/2011 Sb., o základním registru územní identifikace, adres a nemovitostí

SDEU: Soudní dvůr Evropské unie

NSS: Nejvyšší správní soud

EU: Evropská unie

Vysvětlivky: Vysvětlivky k pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostí pro účely DPH v EU, která vstoupí v platnost v roce 2017

Úvod

Tato Informace vyjadřuje právní názor Finanční správy ČR na aplikaci ZDPH v oblasti nemovitých věcí od 1. 7. 2025 a upozorňuje na změny oproti právní úpravě účinné do 30. 6. 2025, které přinesla Novela.

Jedná se zejména o nová pravidla pro osvobození od daně při dodání nemovité věci, změny v uplatnění sazeb daně ve stavebnictví, změny v definici staveb pro bydlení a sociální bydlení a nová pravidla pro výpočet podlahových ploch.

Pravidla pro uplatnění osvobození od daně při dodání nemovité věci a důležité pojmy v této oblasti dodání jsou vysvětleny v bodech 1. a 2. této Informace.

Pravidla pro použití snížené sazby daně a definice staveb pro bydlení a sociální bydlení, které s použitím snížené sazby daně přímo souvisejí, jsou vysvětleny v bodech 3. a 4. této Informace.

Pravidla pro výpočet podlahových ploch jsou popsána v příloze k této Informaci.

Veškerá sdělení a příklady uvedené v této Informaci vysvětlují způsob uplatnění DPH u plátců, resp. osob povinných k dani.

Zejména v situacích, kdy dochází k prodeji nemovité věci fyzickou osobou či veřejnoprávním subjektem, je však nezbytné nejprve posoudit, zda prodávající jedná v postavení osoby povinné k dani, tj. zda dodání nemovité věci je či není předmětem daně. Rozbor této otázky není předmětem této Informace. Informace vysvětluje způsob uplatnění DPH v případě, kdy je daná transakce předmětem daně (tj. je mimo jiné uskutečněna osobou povinnou k dani, která jedná jako taková). Pro účely posouzení, zda prodávající jedná jako osoba povinná k dani, lze využít závěry z jednání koordinačního výboru mezi Generálním finančním ředitelstvím a Komorou daňových poradců ČR ze dne 27. 1. 2021 k příspěvku č. 568/09.09.20 *Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem*.

Veškeré příklady uvedené v této Informaci popisují uplatnění DPH u plnění uskutečněných v tuzemsku (tj. s místem plnění v tuzemsku). Na dodání nemovité věci a na stavební a montážní práce provedené na nemovité věci, která se nachází mimo tuzemsko (tj. na plnění s místem plnění mimo tuzemsko), nelze závěry uvedené v této Informaci žádným způsobem aplikovat.

Informace se nezabývá problematikou nájmu nemovité věci.

1. Dodání nemovité věci (pojmy)

Pravidla pro uplatnění DPH při dodání nemovité věci vycházejí z čl. 12 a čl. 135 Směrnice o DPH, které upravují dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího.

Pojmy v oblasti dodání nemovité věci je proto třeba vykládat v souladu se Směrnicí o DPH, Prováděcím nařízením a související judikaturou SDEU k tomuto tématu.

Od 1. 7. 2025 jsou pravidla pro uplatnění DPH při dodání nemovité věci rozdělena do dvou samostatných ustanovení ZDPH.

Ustanovení **§ 55a ZDPH** upravuje pouze **dodání pozemků**, které netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí.

Ustanovení **§ 56 ZDPH** upravuje **dodání tzv. vybraných nemovitých věcí**, kterými jsou primárně stavba pevně spojená se zemí a pozemek tvořící funkční celek s touto stavbou. ZDPH dále navazuje na tuzemskou právní úpravu vlastnických vztahů obsaženou v Občanském zákoníku a jako vybranou nemovitou věc výslovně uvádí i jednotku a právo stavby zahrnující stavbu pevně spojenou se zemí. Věcně se v takovém případě jedná rovněž o stavbu či část stavby, která má však v civilním právu specifickou úpravu.

Obsah jednotlivých pojmů je vysvětlen níže. Způsob uplatnění DPH (tj. zdanění či osvobození od daně) při dodání nemovitých věcí je podrobně vysvětlen v bodě 2. této Informace.

1.1. Pozemek

Pojem **pozemek** není přímo definován v ZDPH ani ve Směrnici o DPH. Obsah tohoto pojmu vychází z definice nemovité věci obsažené v čl. 13b písm. a) Prováděcího nařízení.

Podle čl. 13b písm. a) Prováděcího nařízení se za nemovitost považuje mj. každá určitá část země na povrchu nebo pod ním, ke které lze založit vlastnické právo nebo držbu. Daná část země musí být jednoznačně identifikovaná nebo identifikovatelná. Pozemkem lze tedy chápat část zemského povrchu oddělenou od sousedních částí nejčastěji hranicí vlastnickou, příp. hranicí druhu pozemku, způsobem užití pozemku apod.¹

Pojem pozemek ve smyslu ZDPH nelze ztotožňovat s pojmem parcela ve smyslu Katastrálního zákona². Pozemek pro účely ZDPH může sestávat z jedné nebo více parcel.

1.2. Stavba pevně spojená se zemí

Pojem **stavba pevně spojená se zemí** rovněž nemá vlastní definici v ZDPH. Obsah tohoto pojmu je nutné vykládat v souladu s čl. 12 odst. 2 Směrnice o DPH, který upravuje dodání budovy před jejím prvním obydlením a pozemku k ní příslušajícího, a v souladu se související judikaturou SDEU. Obsah tohoto pojmu, například dle stavebních předpisů nebo ve významu, jaký mu přikládá tuzemské soukromé právo, je možné použít jen za předpokladu, že odpovídá obsahu tohoto pojmu plynoucího z práva EU.

¹ Viz též § 2 písm. a) Katastrálního zákona, podle kterého se pozemkem rozumí 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 Podle § 2 písm. b) Katastrálního zákona se parcelou rozumí pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem.

Budovou se podle čl. 12 odst. 2 Směrnice o DPH rozumí jakákoli stavba pevně spojená se zemí.

Podle čl. 13b Provděcího nařízení musí být stavba spojena se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní. To znamená, že pojem stavba automaticky zahrnuje rovněž podzemní stavby, jsou-li pevně spojeny se zemí.

Pevné spojení stavby se zemí znamená, že stavba je se zemí spojena způsobem, který zajišťuje, že ji „nelze snadno rozebrat nebo přemístit“. Obsah pojmu „pevné spojení stavby se zemí“ vychází z judikatury SDEU a je popsán ve Vysvětlivkách³. Vysvětlivky uvádějí, že stavbu nelze snadno rozebrat nebo přemístit, pokud upevnění nelze uvolnit bez vyvinutí značného úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů. Posouzení každého jednotlivého případu tedy vychází z fyzického kritéria („bez úsilí“) a ekonomického kritéria („bez nezanedbatelných nákladů“).

Konkrétně je třeba zhodnotit:

- potřebu odborných dovedností – to se týká nástrojů, vybavení, know-how atd., jež jsou zapotřebí k vlastnímu rozebrání nebo přemístění budovy nebo stavby, včetně prostředků potřebných k jejich rozebrání či přemístění (použití jeřábu, přívěsu, nákladního vozidla atd.);
- náklady na provedení činnosti/služby za účelem rozebrání nebo přemístění stavby v porovnání s hodnotou rozebírané nebo přemísťované konstrukce;
- dobu potřebnou k rozebrání nebo přemístění stavby;
- skutečnost, zda by přemístěním nebo rozebráním dotyčné stavby došlo k jejímu zničení nebo k významnému snížení její hodnoty.

V případě mobilních domů záleží na tom, zda jsou spojeny se zemí způsobem, který zajišťuje, že tyto konstrukce nelze snadno uvolnit. Mobilní dům je třeba pokládat za stavbu pevně spojenou se zemí, pokud se jedná o znehybněnou konstrukci, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit. Takový způsob spojení se zemí obvykle odpovídá záměru používat mobilní dům jako trvalé stanoviště. Zamýšlené a/nebo skutečné použití konstrukce jako trvalého nebo dočasného stanoviště je přitom dalším kritériem, které může být důležité při posuzování dané konstrukce jakožto stavby pevně spojené se zemí⁴, protože obvykle odpovídá způsobu spojení stavby se zemí.

Je-li dále v textu použit pojem stavba, je vždy míněna stavba pevně spojená se zemí ve smyslu výše uvedeném.

1.3. Pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí

Cílem pojmu pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, je-li v ZDPH použit v souvislosti s dodáním nemovité věci, je vyjádřit nedělitelnost budovy a pozemku k ní přiléhajícího zakotvenou v čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice o DPH z pohledu uplatnění DPH.

³ Viz [Vysvětlivky](#), bod 2.2.2.3.

⁴ Vysvětlivky uvádějí příklad pojízdné prodejny (kiosek), která se pouze dočasně nachází na stejném místě. Taková prodejna není považována za nemovitou věc, ačkoliv může být spojena se zemí, pokud toto spojení se zemí zajišťuje pouze její znehybnění po dobu používání, ve skutečnosti se však jedná o konstrukci, kterou lze snadno přemístit.

Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se podle § 48 odst. 4 ZDPH rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo slouží k plnění její funkce nebo je využíván spolu s takovou stavbou. Takovou stavbou však není síť technické infrastruktury ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

V případě dodání nemovité věci má však koncept funkčního celku v souladu s judikaturou NSS⁵ pouze omezené využití. O dodání pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí lze uvažovat pouze tam, kde je dodání pozemku samostatným plněním, tj. nejedná se o vedlejší plnění k dodání stavby ve smyslu judikatury SDEU a NSS (podrobnosti k tomuto tématu jsou uvedeny v bodě 2. této Informace).

O dodání pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí se typicky může jednat v situacích, kdy vlastník pozemku je odlišný od vlastníka stavby, která se na daném pozemku nachází. Pokud například vlastník pozemku prodá pozemek vlastníkovi stavby, která se na něm nachází, jedná se o dodání pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí. Skutečnosti rozhodné pro uplatnění DPH u dodání pozemku se pak odvíjí od stavby, se kterou pozemek tvoří funkční celek. Obdobně je tomu v případě, že trojstrannou smlouvou dojde k převodu stavby i pozemku na kupujícího. Z pohledu DPH se v daném případě nemůže jednat o jediné nedělitelné plnění, a to z důvodu odlišného vlastnictví pozemku a stavby. Daňový režim pozemku se však bude odvíjet od daňového režimu stavby na něm umístěné, jelikož se z pohledu DPH jedná o dodání pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí.

V případě, že pozemek a stavba na něm umístěná mají shodného vlastníka, je naopak nutné primárně aplikovat princip hlavního a vedlejšího plnění. To znamená, že je-li hlavním plněním dodání stavby, vedlejší plnění v podobě dodání pozemku nese daňový režim plnění hlavního, a odvíjí se tedy od daňového režimu stavby. Aplikace konceptu funkčního celku by však v tomto případě vedla ke shodnému výsledku, protože daňový režim pozemku by se rovněž odvíjel od stavby, se kterou pozemek tvoří funkční celek.

Koncept funkčního celku je v ZDPH dále užíván při vymezení stavby pro bydlení, případně sociální bydlení. Další podrobnosti k definici pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí jsou proto uvedeny v bodě 3. této Informace.

1.4. Jednotka

Jednotka je právní pojem užívaný v souvislosti s dodáním nemovité věci (§ 49 a § 56 ZDPH). Pojem jednotka není v ZDPH přímo definován.

Jednotkou je pro účely ZDPH míněna jednotka ve smyslu § 1158 a § 1159 Občanského zákoníku. Ta zahrnuje byt nebo nebytový prostor (příp. soubor bytů či nebytových prostorů) jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Příslušná ustanovení ZDPH o jednotce se podle § 4b odst. 3 ZDPH použijí obdobně i na jednotku, která byla vymezena podle již zrušeného Zákona o vlastnictví bytů.

⁵ Viz rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2022, čj. 7 Afs 374/2021 – 36, který mj. uvádí ... „Co se pak týká § 48 odst. 3 ZDPH, tento definuje tzv. funkční celek, když uvádí, že pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Dané ustanovení se tedy (na rozdíl od doktríny hlavního a vedlejšího plnění) týká situací dvou samostatných plnění (pozemku a stavby), které však pro účely ZDPH tvoří funkční celek (což vede k určitým zákonem stanoveným důsledkům). Uvedené svědčí o tom, že doktrína hlavního a vedlejšího plnění a doktrína funkčního celku nemohou stát vedle sebe. Naopak, princip hlavního a vedlejšího plnění musí mít před aplikací pravidel o funkčním celku přednost. Je nutno se zabývat tím, zda zkoumaná transakce je z pohledu DPH jedním plněním (tj. posoudit věc optikou hlavního a vedlejšího plnění), a až následně (pokud se nejedná o jedno plnění) se na tuto transakci dívat jako na dvě samostatná plnění a zkoumat, zda tato případně nespĺňují podmínky pro funkční celek.“

Na jednotku je proto třeba pohlížet vždy stejně bez ohledu na to, podle jaké právní úpravy vznikla. Ustanovení o jednotce se tak pro účely ZDPH vždy vztahuje i na podíl na společných částech domu a podíl na pozemku, na němž je stavba zřízena, (příp. právu stavby), pokud je s jednotkou spojeno i vlastnictví pozemku (příp. práva stavby). V případě pozemku zastavěného příslušnou stavbou, jehož vlastnictví není přímo prohlášením vlastníka spojeno s jednotkou, půjde obvykle o vedlejší plnění k dodání jednotky.

Pro účely uplatňování DPH jde tedy v případě jednotky o jeden celek, jehož určujícím prvkem je ohraničená část stavby, tj. příslušný obytný či jiný prostor.

1.5. Právo stavby

Pojem právo stavby vychází z § 1240 a násl. Občanského zákoníku. Představuje věcné právo jiné osoby (stavebníka) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Může jít o stavbu již zřízenou (tzv. hmotné právo stavby) či dosud nezřízenou (tzv. nehmotné právo stavby).

Důvodem speciální úpravy pro hmotné právo stavby je skutečnost, že stavba, která je součástí práva stavby, není součástí pozemku ani samostatnou věcí v právním smyslu a nelze s ní samostatně nakládat (tj. nelze ji převést, darovat apod.). Nakládat lze pouze s právem stavby, jehož součástí je daná stavba.

Právo stavby se podle § 4 odst. 3 písm. a) bodu 3. ZDPH považuje za zboží.

Pouze hmotné právo stavby, které obsahuje stavbu pevně spojenou se zemí, je však pro účely § 56 ZDPH vybranou nemovitou věcí. Věcně je totiž předmětem transakcí týkajících se hmotného práva stavby vlastní stavba jako taková. Způsob uplatňování DPH při dodání hmotného práva stavby se odvíjí od stavby pevně spojené se zemí, která je součástí tohoto práva.

2. Osvobození při dodání nemovité věci

Pro správné uplatnění DPH při dodání nemovité věci je třeba v první řadě určit, zda se v posuzovaném případě jedná o dodání pozemku ve smyslu § 55a ZDPH nebo o dodání vybrané nemovité věci podle § 56 ZDPH.

V některých případech nemusí být povaha plnění na první pohled jednoznačná. V praxi může jít například o situace, kdy se na pozemku nachází základy budoucí stavby nebo naopak stavba určená k demolici (viz dále).

V případě dodání pozemku, na kterém se v době dodání již **nacházejí základy budoucí stavby**, je třeba zhodnotit stupeň úpravy pozemku. Je tedy nutné posoudit rozsah stavebních prací, aby bylo možné stanovit, zda se v dané případě jedná stále o převod pozemku nebo jde již o převod stavby pevně spojené se zemí. Ačkoli samotný pojem stavba pevně spojená se zemí je velmi široký, obsah tohoto pojmu pro účely § 56 ZDPH je omezen judikaturou SDEU. Například pouhá základová deska, která slouží jako prostředek pro upevnění stavby na zemi, není sama o sobě „budovou“, tedy stavbou pevně spojenou se zemí pro účely § 56 ZDPH⁶. Dodání pozemku, na kterém se v okamžiku dodání nacházejí

⁶ Podle Vysvětlivek se budovy, které se nacházejí v procesu výstavby, stávají nemovitostí, jakmile jsou prováděny stavební práce a konstrukce je pevně spojena se zemí nebo v zemi. Pro lepší praktickou uchopitelnost lze v případě výstavby pro určení okamžiku, od kterého na pozemku již existuje stavba pevně spojená se zemí, podpůrně využít okamžik, ve kterém vzniká stavba jako věc v právním slova smyslu. Podle judikatury NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2022, čj. 7 Afs 132/2022-22) se jedná o okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stádia, od něhož všechny další stavební práce směřují k dokončení takto druhově i individuálně určené věci. K tomu u nadzemních staveb dochází, když je již jednoznačným a nezaměnitelným způsobem patrně alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží.

pouze základy stavby pro bydlení, představuje podle judikatury SDEU⁷ dodání stavebního pozemku, nikoli dodání stavby.

V případě dodání pozemku, na němž se **nachází stavba určená k demolici**, je nutné zohlednit celou řadu okolností. Jde zejména o fakt, zda dodání nemovité věci a příslušné demoliční práce tvoří jediné plnění (a plnění má proto povahu dodání pozemku) nebo se jedná o plnění samostatná. Rozhodující je příslušné smluvní ujednání (např. závazek prodávajícího stávající stavbu v souvislosti s prodejem odstranit), stav demoličních prací v okamžiku dodání, dále technický stav a způsob využívání stávající budovy v době dodání, příp. úmysl smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky⁸. Při posuzování je třeba zohlednit veškeré okolnosti daného případu a na jejich základě rozhodnout, zda má plnění povahu dodání pozemku podle § 55a ZDPH, nebo dodání vybrané nemovité věci podle § 56 ZDPH.

Při dodání nemovité věci je rovněž zcela běžné, že předmětem dodání jsou větší celky zahrnující **soubor staveb a pozemků**. V takovém případě je třeba zohlednit pravidla vyplývající z judikatury SDEU a posoudit, zda se jedná o několik samostatných plnění, nebo jde o jediné plnění.

O jediné plnění se jedná tehdy, když je více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění⁹. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejnvýhodnějších podmínek.

Jedná-li se v případě dodání souboru staveb a pozemků o plnění samostatná, je v případě pozemků dále třeba zvážit, zda jde o pozemky tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (tedy plnění podléhající pravidlům § 56 ZDPH), nebo o pozemky jiné (tedy plnění podléhající pravidlům § 55a ZDPH).

Příklad č. 1

Developer (plátce) se zabývá výstavbou rodinných domů. Dokončené nemovitosti jsou ve vlastnictví developera, který je následně nabízí k prodeji. Každý rodinný dům je umístěn na pozemku, který je parcelou se samostatným parcelním číslem velikostí odpovídající průmětu stavby domu na pozemek. K rodinnému domu náleží pozemek jiného parcelního čísla, na kterém se nachází garáž, dále pozemek odlišného parcelního čísla s přípojkou inženýrských sítí a přístupovým chodníčkem spolu s pozemkem evidovaným pod samostatným parcelním číslem, který slouží jako zahrada rodinného domu. Veškeré výše uvedené pozemky a stavby jsou vždy nabízeny k prodeji jako celek.

Pro účely DPH se jedná o jediné plnění, kde hlavním plněním je dodání rodinného domu. Dodání ostatních pozemků a na nich umístěných staveb je vedlejším plněním k dodání rodinného domu, neboť nejsou samy o sobě pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejnvýhodnějších podmínek. Z pohledu ZDPH se jedná

⁷ Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-594/23 Lomoco Development a další.

⁸ Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-71/18 KPC Herning, C-543/11 Woningstichting Maasdriel, C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed.

⁹ Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-41/04 Levob).

o dodání vybrané nemovité věci podle § 56 ZDPH. Způsob uplatnění DPH se proto bude odvíjet od stavby rodinného domu.

Příklad č. 2

Majitel rodinného domu kupuje od jiné osoby (plátce) samostatně stojící garáž, která se nachází v těsné blízkosti rodinného domu, včetně souvisejícího pozemku.

Pro účely DPH je dodání garáže a souvisejícího pozemku jediným plněním, přičemž hlavním plněním je dodání garáže. Způsob uplatnění DPH se proto bude odvíjet od stavby garáže. Stavba rodinného domu není pro rozhodnutí o zdanění či osvobození od daně při dodání garáže a souvisejícího pozemku relevantní.

2.1. Dodání pozemku

Ustanovení § 55a ZDPH vymezuje, za jakých podmínek je **dodání pozemku** osvobozeno od daně.

Jak je uvedeno výše, ustanovení § 55a ZDPH lze použít pouze v případě, že dodání pozemku není vedlejším plněním k dodání stavby¹⁰. Je-li dodání pozemku vedlejším plněním k dodání stavby, daňový režim pro dodání pozemku i stavby je shodný a stanoví se podle § 56 ZDPH, tj. podle hlavního plnění, kterým je stavba pevně spojená se zemí. Z důvodu nedělitelnosti pozemku a stavby se pravidla zakotvená v § 55a ZDPH neuplatní ani u dodání pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí¹¹, protože takový pozemek je vybranou nemovitou věcí, jejíž dodání je upraveno v § 56 ZDPH.

Ustanovení § 55a ZDPH se naopak použije při dodání pozemku, na kterém je sice umístěna stavba pevně spojená se zemí, její význam je ale pro obvyklé užití pozemku zanedbatelný. Může jít například o altánek, do země zapuštěnou či zabetonovanou lavičku, plot, opěrnou zídku apod. Jde tedy o stavbu, která sama o sobě není objektivním cílem smluvních stran (tj. nemůže být ani hlavním plněním, které by určovalo daňový režim pozemku). Tento přístup vychází z judikatury SDEU a je výslovně promítnut i do ustanovení § 55a odst. 3 ZDPH. Nejde o věcnou změnu, neboť již před účinností Novely (tj. před 1. 7. 2025) bylo takové plnění považováno za dodání pozemku, nikoli za dodání vybrané nemovité věci.

Nadále platí, že **dodání pozemku je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně¹², s výjimkou dodání stavebního pozemku.**

Dodání stavebního pozemku je vždy zdanitelným plněním podléhajícím základní sazbě daně.

Vymezení stavebního pozemku pro účely ZDPH vychází ze Směrnice o DPH a související judikatury SDEU a je širší než definice stavebního pozemku dle stavebních předpisů¹³.

Stavebním pozemkem je podle čl. 12 odst. 3 Směrnice o DPH jakýkoli neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy. Pravomoc členského státu při vymezení stavebního pozemku je však ohraničena judikaturou

¹⁰ Je-li dodání pozemku vedlejším plněním k dodání stavby, daňový režim pro dodání pozemku i stavby je shodný a stanoví se podle § 56 ZDPH, tj. podle hlavního plnění, kterým je stavba pevně spojená se zemí.

¹¹ Jedná se o případy, kdy dodání pozemku není vedlejším plněním k dodání stavby, viz například dodání pozemku v rámci trojstranné smlouvy uvedené v bodě 1.3. Informace.

¹² V případě dodání pozemku osvobozeného od daně ZDPH i nadále umožňuje volbu zdanění, viz bod 2.4. této Informace.

¹³ Viz § 12 Nového stavebního zákona a důvodová zpráva.

SDEU, z níž vyplývá, že osvobodit od daně lze pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě. Stavebním pozemkem je tedy jakýkoli pozemek objektivně zastavitelný či určený k zastavění.

Za stavební pozemek se pro účely ZDPH považuje **pozemek „zastavitelný“** (viz § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH) a **pozemek „určený k zastavění“** (viz § 55a odst. 2 písm. b) ZDPH).

2.1.1. Pozemek zastavitelný

Stavebním pozemkem je podle **§ 55a odst. 2 písm. a) ZDPH pozemek, na který lze na základě územně plánovací dokumentace vydané obcí, vymezení zastavěného území nebo rozhodnutí stavebního úřadu podle stavebního zákona umístit stavbu pevně spojenou se zemí.**

Rozhodnutím stavebního úřadu podle stavebního zákona je míněno jak rozhodnutí vydané podle Nového stavebního zákona, tak rozhodnutí vydané podle Starého stavebního zákona. Nebylo-li dosud rozhodnutí stavebního úřadu vydáno, je pro účely ZDPH rozhodující, jak k pozemku přistupuje územně plánovací dokumentace vydaná na úrovni obce (územní plán, regulační plán) nebo vymezení zastavěného území ve smyslu § 117 Nového stavebního zákona v případě, že obec územně plánovací dokumentaci nevydala a vymezení zastavěného území do přijetí územního plánu tento územní plán nahrazuje.

Pro klasifikaci pozemku jako stavebního tedy postačuje, že pozemek lze zastavět. Klíčová je možnost budoucího umístění stavby, tj. pouhá „zastavitelnost“ pozemku. Není nutné, aby v okamžiku dodání již existoval konkrétní stavební záměr, či aby byly dokonce známy základní parametry konkrétní stavby.

Oproti stavu do 30. 6. 2025 je pro posouzení pozemku rozhodující jeho charakter v okamžiku dodání. Samotné podání návrhu na změnu územního plánu není pro účely klasifikace pozemku jako stavebního relevantní. Pokud byl přede dnem dodání pozemku podán návrh na změnu územního plánu, jehož cílem je budoucí zastavitelnost pozemku, ke dni dodání však pozemek není podle územně plánovací dokumentace (či vymezení zastavěného území) zastavitelný, nejedná se o dodání stavebního pozemku ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH. Může se však jednat o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. b) ZDPH (viz bod 2.1.2.).

V souladu s judikaturou SDEU bylo Novelou upřesněno, že **za stavební pozemek se nepovažuje pozemek formálně zastavitelný, který však nelze z objektivních důvodů zastavět stavbou pevně spojenou se zemí nebo je toto zastavění vysoce nepravděpodobné** (viz § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH). Takové objektivní důvody zpravidla vycházejí z technických, požárních a jiných předpisů a jsou obvykle nezávislé na vůli vlastníka pozemku (jde například o existenci ochranných pásem železnice, vysokého napětí apod.).

Zastavitelnost pozemku se posuzuje z objektivního hlediska. Případná existence smluvního ujednání, podle kterého nesmí kupující na daném pozemku umístit stavbu pevně spojenou se zemí, jedná-li se o pozemek objektivně zastavitelný, nemění charakter pozemku jako stavebního ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH. Úmysl kupních stran lze jako pomocné kritérium ve sporných případech zohlednit pouze za podmínky, že je podepřen objektivními okolnostmi¹⁴.

¹⁴ Definice stavebního pozemku podle § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH se zásadně liší od vymezení stavebního pozemku ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2025. Závěry NSS uvedené např. v rozsudku NSS ze dne 29. 2. 2024, čj. 4 Afs 64/2023-44, podle kterých se úmysl smluvních stran při sjednání převodu pozemku považuje za stěžejní pro zjištění, zda se jedná o pozemek stavební, nejsou tedy dále aplikovatelné.

Případy, kdy je pozemek objektivně zastavitelný pouze zčásti, je nutno posuzovat jednotlivě s ohledem na veškeré okolnosti, za kterých k dodání tohoto pozemku dochází.

2.1.2. Pozemek určený k zastavění

Za stavební pozemek je nutné v souladu s **§ 55a odst. 2 písm. b) ZDPH** dále považovat **pozemek, 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.**

Konkrétní parametry stavby přitom nemusí být známy, postačuje, že stavební nebo obdobné práce jsou prováděny za účelem možnosti umístit na daném pozemku v budoucnu jakoukoli stavbu pevně spojenou se zemí.

Může se jednat například o přípravu staveniště, o různé výkopové práce, ale také odlesnění pozemku. O stavební pozemek se jedná i v případě, že stavební práce za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí na tomto pozemku jsou nebo byly provedeny v okolí tohoto pozemku. Opět není podstatný druh stavebních prací ani vzdálenost místa jejich provedení od posuzovaného pozemku, ale výhradně skutečnost, že jejich účelem je umožnit zhotovení stavby pevně spojené se zemí na předmětném pozemku. Může se jednat například o vybudování nebo zpevnění příjezdové komunikace, přivedení rozvodu vody apod.

Je-li předmětem dodání pozemek, který nelze podle územního plánu zastavět (tj. nejedná se o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a) ZDPH), přičemž však byl podán návrh na změnu územního plánu a zároveň již proběhly stavební práce směřující k budoucímu zastavění pozemku, jedná se o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. b) ZDPH. Důvodem klasifikace pozemku jako stavebního je v tomto případě právě provedení stavebních prací za účelem budoucího umístění stavby, nikoli podání návrhu na změnu územního plánu.

2.2. Dodání vybrané nemovité věci

Ustanovení **§ 56 ZDPH** vymezuje, za jakých podmínek je **dodání vybrané nemovité věci** osvobozeno od daně.

Vybranou nemovitou věcí se pro účely § 56 ZDPH rozumí nemovité věci taxativně vyjmenované v § 56 odst. 7 ZDPH¹⁵, a to:

- stavba pevně spojená zemí,
- pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,
- hmotné právo stavby,
- jednotka.

V případě dodání pozemku, který je samostatným plněním a který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se skutečnosti rozhodné pro stanovení daňového režimu odvíjí od příslušné stavby pevně spojené se zemí.

Při dodání **hmotného** práva stavby se daňový režim odvíjí od příslušné stavby pevně spojené se zemí. Na dodání **nehmotného** práva stavby se ustanovení § 56 ZDPH nepoužije,

¹⁵ Změna ve výčtu vybraných nemovitých věcí podle § 56 odst. 7 ZDPH od 1. 7. 2025 není věcnou změnou, neboť z textu ZDPH byly pouze odstraněny duplicitní položky.

neboť se nejedná o vybranou nemovitou věc. Součástí nehmotného práva stavby totiž není žádná stavba, od které lze odvozovat skutečnosti rozhodné pro uplatnění DPH.

Pro dodání jednotky platí shodná pravidla jako pro dodání stavby pevně spojené se zemí, protože z povahy věci jde o část stavby pevně spojené se zemí. Pro zdanění převodu jednotky je určující obytný nebo jiný prostor, který jednotka zahrnuje.

V uplatňování DPH při dodání vybrané nemovité věci dochází s účinností od 1. 7. 2025 k zásadním změnám. Změny vychází ze Směrnice o DPH a související judikatury SDEU¹⁶.

Novelou došlo k významnému rozšíření okruhu případů, kdy je dodání vybrané nemovité věci osvobozeno od daně. Z toho vyplývá, že se zužuje kategorie dodání, která jsou zdanitelným plněním.

Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně¹⁷, s níže uvedenými výjimkami:

1. dodání vybrané nemovité věci, která není dokončená,
2. první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou,
3. první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost dle § 56 odst. 3 ZDPH (podstatná změna).

Dodání vybrané nemovité věci uvedené v bodech 1. – 3. výše je zdanitelným plněním.

Pokud je dodání vybrané nemovité věci zdanitelným plněním, sníženou sazbu daně lze použít pouze v případě, že jde o dodání stavby pro sociální bydlení ve smyslu § 48a ZDPH (viz body 3. a 4. této Informace).

2.2.1. Dodání nedokončené vybrané nemovité věci

Do doby, než se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou, je **zdanitelným plněním každé jednotlivé dodání** takové **nedokončené nemovité věci** (tj. nejen první dodání).

Vybraná nemovitá věc se podle **§ 56 odst. 2 ZDPH považuje za dokončenou** dnem nabytí právní moci prvního kolaudačního rozhodnutí nebo dnem splnění podmínek k trvalému užívání této nemovité věci, pokud se pro tuto nemovitou věc kolaudační rozhodnutí nevydává.

Pojem kolaudační rozhodnutí (viz § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH) zahrnuje jak kolaudační rozhodnutí podle § 235 Nového stavebního zákona, tak kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí podle Starého stavebního zákona.

U staveb, pro které se kolaudační rozhodnutí nevydává, se dokončení posuzuje v návaznosti na splnění podmínek k trvalému užívání stavby (viz § 56 odst. 2 písm. b) ZDPH), vyplývajících z příslušných právních předpisů (zejména stavebního práva) dopadajících na předmětnou věc. Vzhledem ke změnám stavebních předpisů bude splnění podmínek k trvalému užívání stavby vázáno v různých obdobích na různé skutečnosti (s ohledem na účinnou právní úpravu),

¹⁶ Viz zejména rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection.

¹⁷ V případě dodání vybrané nemovité věci, které je osvobozeno od daně, ZDPH i nadále umožňuje volbu zdanění, viz bod 2.4. této Informace.

tedy například na marné uplynutí lhůty 30 dnů pro vyjádření stavebního úřadu k oznámení záměru stavebníka užívat stavbu, na souhlas stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal užívání stavby, na pouhé dodržení pravidel daných stavebními předpisy, včetně provedení předepsaných zkoušek a revizí, na ohlášení dokončené stavby, na přidělení čísla popisného, na zahájení užívání stavby atd. To platí i pro drobné stavby, které podle § 171 Nového stavebního zákona nevyžadují kolaudaci ani povolení záměru.

Podle § 56 odst. 4 ZDPH dále platí, že vybraná nemovitá věc se nepovažuje za dokončenou, byla-li dokončena pouze její část. Při dodání vybrané nemovité věci se však dokončení vždy posuzuje ve vztahu ke konkrétní vybrané nemovité věci, která je předmětem dodání.

Příklad č. 3

Plátce vlastní stavbu bytového domu, která jako celek není doposud dokončená (zkolaudovaná). V přízemí této stavby se nachází nebytová jednotka, která již dokončena (zkolaudována) byla. Plátce se rozhodne tuto nebytovou jednotku prodat.

Stavba bytového domu jako celek je stavbou nedokončenou. Protože však plátce prodává pouze nebytovou jednotku, dokončenost stavby se posuzuje ve vztahu k této jednotce. Prodej nebytové jednotky je proto dodáním dokončené stavby.

Pravidla pro uplatnění DPH v případě dodání dokončených staveb jsou popsána v následujících bodech této Informace.

2.2.2. Dodání dokončené vybrané nemovité věci

Dodání **dokončené** vybrané nemovité věci je podle § 56 odst. 1 ZDPH **zdanitelným plněním** při současném splnění následujících podmínek:

- a) jedná se o **první dodání** dokončené vybrané nemovité věci a zároveň
- b) dodání je uskutečněno **do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce** bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou (viz bod 2.2.1. Informace).

Ad a) První dodání

Oproti právní úpravě účinné do 30. 6. 2025 se za zdanitelné plnění považuje **výhradně první dodání vybrané nemovité věci** uskutečněné do stanovené doby po jejím dokončení ve smyslu § 56 odst. 2 ZDPH. Jakékoli další dodání následující po prvním dodání (s výjimkou prvního dodání po podstatné změně, viz bod 2.2.3. Informace) je již osvobozeno od daně.

Osvobození druhého a dalšího dodání se uplatní bez ohledu na skutečnost, jaká doba uběhla od dokončení vybrané nemovité věci¹⁸. Jedná se o zásadní změnu oproti stavu do 30. 6. 2025.

Ad b) Doba

Současně platí, že první dodání nemovité věci je zdanitelným plněním pouze v případě, že **bylo uskutečněno do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně**

¹⁸ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection, b. 31: „...další prodej budovy po jejím prvním dodání konečnému uživateli, které ohraničuje konec výrobního procesu, negeneruje významnou přidanou hodnotu, a musí být proto v zásadě osvobozen od daně.“

následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou.

Uskutečněním dodání je míněno datum uskutečnění zdanitelného plnění stanovené podle § 21 odst. 2 ZDPH nebo datum uskutečnění plnění osvobozeného od daně ve smyslu § 21 odst. 9 ZDPH.

Příklad č. 4

Plátce prodává polyfunkční dům, který dokončil a zkolaudoval v březnu 2024. K podpisu kupní smlouvy dojde v lednu 2026, nemovitost je předána kupujícímu do užívání v únoru 2026. Vyrozumění o provedeném vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí je prodávajícímu doručeno v dubnu 2026.

Jelikož datum uskutečnění plnění nastává podle § 21 odst. 2 ZDPH předáním stavby kupujícímu do užívání v únoru 2026, jedná se o první dodání uskutečněné ve stanovené době 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, v němž došlo k dokončení stavby. Tato doba uplyne dne 28. 2. 2026. Dodání polyfunkčního domu je proto zdanitelným plněním.

Příklad č. 5

Plátce koupil v červnu 2025 od stavební společnosti rozestavěný rodinný dům. Stavbu dokončil a zkolaudoval v říjnu 2025. V únoru 2026 najde zájemce o koupi tohoto rodinného domu, se kterým uzavře kupní smlouvu. Vyrozumění o provedení změny vlastnického práva v katastru nemovitostí je plátci doručeno dne 30. 3. 2026. Následně je rodinný dům předán kupujícímu.

Prodej rodinného domu po jeho dokončení je prvním dodáním dokončené vybrané nemovité věci. Prodej je uskutečněn před uplynutím stanovené doby 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, kdy došlo ke kolaudaci stavby. Tato doba uplyne dne 30. 9. 2027. Dodání rodinného domu je zdanitelným plněním.

Příklad č. 6

Plátce koupil v lednu 2025 skladovací prostory. Jednalo se o novostavbu, kterou prodávající dokončil a zkolaudoval v listopadu 2024. V létě 2025 se plátci naskytla možnost koupit vhodnější prostory. Plátce ji využil a nově pořízený sklad proto v září 2025 opět prodal.

Přestože k prodeji skladu došlo před uplynutím stanovené doby 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, v němž došlo k dokončení stavby (tato doba uplyne dne 31. 10. 2026), jedná se již o druhé dodání dokončené vybrané nemovité věci. Plnění je proto osvobozeno od daně.

Pro určení okamžiku dokončení vybrané nemovité věci je rozhodující vždy **první** kolaudační rozhodnutí nebo okamžik, kdy **poprvé** došlo ke splnění podmínek k trvalému užívání stavby. Je-li stavba zkolaudována nebo již došlo ke splnění podmínek k trvalému užívání stavby, považuje se za dokončenou i v případě, že byla následně předmětem stavebních úprav. To platí i v situaci, že tyto úpravy mají za následek vznik jiného druhu stavby.

Je-li však stavba po svém dokončení předmětem stavebních úprav, dodání takové stavby může být zdanitelným plněním z toho důvodu, že stavebními úpravami došlo k podstatné změně vybrané nemovité věci. Pro určení počátku doby 23 kalendářních měsíců podle § 56 odst. 1 ZDPH je vždy rozhodující skutečnost, která nastala později. Touto skutečností je buď dokončení stavby, nebo její podstatná změna (viz bod 2.2.3. Informace).

V případě dokončených staveb, ve kterých následně dojde k vymezení jednotek prohlášením vlastníka, platí, že pouhé vymezení jednotek bez jakýchkoli souvisejících stavebních úprav nemá vliv na posuzování podmínek pro uplatnění osvobození od daně podle § 56 odst. 1 ZDPH. To však platí pouze v případě, že se jedná o formální právní úkon, kterým je právně odděleno vlastnictví k jednotlivým částem stavby a který není spojený se změnou fyzického stavu stavby.

Je-li však vymezení jednotek spojeno s provedením stavebních úprav na nemovité věci, je nutno posoudit, zda těmito stavebními úpravami došlo či nedošlo k podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci (viz bod 2.2.3. této Informace).

Příklad č. 7

Plátce uzavřel se stavební společností smlouvu o dílo na výstavbu bytového domu. Stavba byla dokončena a zkolaudována v srpnu 2025. Ihned po kolaudaci začal plátce jednotlivé obytné prostory pronajímat. Následně přehodnotí svůj obchodní záměr, na začátku roku 2028 rozdělí bytovým dům prohlášením vlastníka na jednotky a v průběhu listopadu a prosince 2028 všechny jednotky rozprodá.

V daném případě se jedná o dodání dokončené vybrané nemovité věci. K dokončení vybrané nemovité věci došlo podle § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH její kolaudací (srpen 2025), nikoli vznikem jednotek. Protože vznik jednotek není v daném případě spojen s žádnými stavebními úpravami, nemůže mít vliv ani na počátek běhu doby 23 kalendářních měsíců, která v tomto případě uplyne dne 31. 7. 2027. Prodej jednotek je proto osvobozen od daně.

2.2.3. Dodání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně

Za zdanitelné plnění se podle § 56 odst. 1 ZDPH považuje rovněž první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost podle § 56 odst. 3 ZDPH. Touto skutečností je **podstatná změna** dokončené vybrané nemovité věci.

Podle judikatury SDEU vyplývá povinnost zdanění ze základní zásady, podle níž je pro zdanění dodání stavby rozhodující její přidaná hodnota. V případě podstatné změny je uvedena hodnota přidána tím, že v důsledku přestavby lze stávající stavbu přirovnat k budově nové¹⁹.

Podstatná změna je tedy pojmem, který se vztahuje pouze k dokončeným vybraným nemovitým věcem. U dokončených vybraných nemovitých věcí je pro určení počátku stanovené doby dvaceti tří kalendářních měsíců rozhodná vždy skutečnost, která nastala později, tj. dokončení nebo podstatná změna stavby.

Platí tedy, že v případě dodání nemovité věci, která byla po svém dokončení předmětem stavebních úprav, je pro správnou aplikaci DPH nezbytné posoudit následující:

- a) zda změna dokončené vybrané nemovité věci představuje **podstatnou změnu** ve smyslu ZDPH, a pokud ano,
- b) zda se jedná o **první dodání uskutečněné ve stanovené době** po podstatné změně.

¹⁹ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-239/22 Belgický stát a Promo 54

Ad a) Podstatná změna

ZDPH přebírá zásady formulované judikaturou SDEU²⁰ a podstatnou změnu definuje v ustanovení § 56 odst. 5 ZDPH²¹.

Podstatnou změnou dokončené vybrané nemovité věci se pro účely ZDPH rozumí změna dokončené vybrané nemovité věci, jejímž cílem je **změna jejího využití nebo podmínek jejího obývání**, pokud **skutečné náklady vynaložené na tuto změnu** bez daně osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci, **přesáhnou 30 % základu daně** při bezprostředně následujícím dodání.

Definice podstatné změny tak zahrnuje kvalitativní hledisko (obsah stavebních prací) a kvantitativní hledisko (výše nákladů).

Stavebními úpravami se obecně rozumí veškeré stavební úpravy bez ohledu na to, zda se při nich zachovává či nezachovává vnější půdorysné či výškové ohraničení stavby, tj. nástavby, přístavby, rekonstrukce, modernizace a opravy, **pokud vedou ke změně využití nebo podmínek obývání stavby**.

Pojem podstatná změna tedy pokrývá dvě možné situace.

První z nich zahrnuje stavební úpravy, jejichž cílem je **změna využití stavby**. Může se jednat například o stavební úpravy, kterými se stavba ubytovacího zařízení mění na stavbu bytového domu apod. Za podstatnou změnu však nelze považovat situace, kdy dojde ke změně využití stavby, pokud taková změna není spojena s žádnou stavební úpravou (např. pouhá rekolaudace bez stavebních zásahů).

Druhá situace zahrnuje stavební úpravy, které vedou ke **změně podmínek obývání stavby** (beze změny využití stavby). Může přitom jít jak o stavební úpravy, kterými se mění technické parametry stavby, tak i o jiné stavební úpravy vedoucí ke změně podmínek obývání stavby. Jedná se tedy například o nástavbu budovy o jedno nadzemní podlaží, zateplení domu, modernizaci systému vytápění, vestavbu výtahu, změnu vnitřního uspořádání (příčky), výměnu umakartového jádra za zděné, sanaci vlhkého zdiva, opravu střechy, oken a fasády, kterými dojde k prodloužení životnosti stavby apod.

V žádné z výše uvedených situací není pro naplnění definice podstatné změny rozhodující, zda se jedná o stavební úpravy vyžadující kolaudaci, o stavební úpravy, které nevyžadují kolaudaci, ale podléhají povolení stavebního úřadu, nebo se jedná o stavební úpravy, které nevyžadují kolaudaci ani povolení stavebního úřadu²².

Ne každá stavební úprava nicméně vede k podstatné změně stavby. Definici podstatné změny nenaplní zejména stavební zásahy mající charakter běžné pravidelné údržby.

Protože provedené stavební úpravy musí měnit využití nebo podmínky obývání stavby podstatným způsobem, ZDPH stanovuje pro tento účel **hodnotový limit ve výši 30 %**. Aby tedy šlo o podstatnou změnu, náklady na tuto změnu musí přesáhnout 30 % základu daně při bezprostředně následujícím dodání vybrané nemovité věci.

²⁰ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection, b. 50 a násled.

²¹ ZDPH ve znění do 30. 6. 2025 definici podstatné změny neobsahoval. Obsah tohoto pojmu vycházel z Informace GŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. j. 62134/15/7100-20116-050485.

²² Např. drobné stavby podle § 171 a přílohy č. 1 Nového stavebního zákona. Mezi drobné stavby patří rovněž stavební úpravy, pokud se jimi nezasahuje do nosných konstrukcí stavby, nemění se vzhled stavby ani způsob užívání stavby, jejich provedení nemůže ovlivnit požární bezpečnost stavby a nejde o stavební úpravy stavby, která je kulturní památkou.

Náklady se stanoví za stavební akci jako celek, tj. za všechny stavební úpravy prováděné v rámci jedné stavební akce.

Příklad č. 8

Plátce koupil rodinný dům (včetně souvisejícího pozemku) za účelem jeho následného prodeje. Rodinný dům kompletně zrekonstruoval. Stavební práce zahrnovaly výměnu střešní krytiny, zateplení fasády, výměnu oken, renovaci vnitřních rozvodů, novou výmalbu a výměnu podlahových krytin. Náklady na rekonstrukci činily 15 mil. Kč bez DPH. Následně plátce rodinný dům vč. pozemku prodal za částku 40 mil. Kč bez DPH.

Protože stavební úpravy (kompletní rekonstrukce) vedly ke změně podmínek obývání rodinného domu a vynaložené náklady dosáhly 37,5 % (tj. 15 mil. Kč / 40 mil. Kč) základu daně bezprostředně následujícího dodání nemovité věci, představují pro účely ZDPH podstatnou změnu.

Skutečnými náklady jsou pro účely § 56 odst. 5 ZDPH míněny veškeré náklady bez ohledu na jejich účetní zachycení (tj. patří sem položky aktivované do vstupní ceny majetku i položky účtované výsledkově) a bez ohledu na jejich daňový režim (může jít o přijatá zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně i částky, které nejsou předmětem DPH, jako například aktivace mzdových nákladů). Stejně tak není pro účely ZDPH relevantní, zda a případně kdy došlo k úhradě těchto nákladů. Za účelem sjednocení přístupu u všech plátců se však do hodnoty nákladů nezapočítávají úroky z úvěrů.

Do hodnoty nákladů se započítávají pouze náklady **vynaložené na podstatnou změnu osobou**, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání nemovité věci. Není přitom relevantní, zda příslušné stavební úpravy fakticky provedla osoba uskutečňující dodání (tj. obvykle současný vlastník) svépomocí, zda si na tyto práce najala externího dodavatele nebo stavební úpravy provedl nájemce.

Oproti předchozí právní úpravě (tj. účinné do 30. 6. 2025) se naopak nijak nezohledňují náklady na stavební úpravy vynaložené předchozími vlastníky.

Ad b) První dodání ve stanovené době po podstatné změně

Je-li změna dokončené stavby podstatnou změnou, **zdanitelným plněním** je opět **pouze první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné ve stanovené době dvaceti tří kalendářních měsíců** (resp. do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost podle § 56 odst. 3 ZDPH).

Pro **určení počátku této doby** je rozhodnou skutečností v souladu s § 56 odst. 3 písm. a) ZDPH primárně den nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí po provedení stavebních úprav, během nichž došlo k podstatné změně, nebo den splnění podmínek k trvalému užívání nemovité věci²³ po provedení podstatné změny, pokud se kolaudační rozhodnutí nevydává.

Z tohoto pravidla se stanovuje výjimka pro případy tzv. probíhající podstatné změny, tedy pro dodání dokončené vybrané nemovité věci, na které v rámci probíhajících stavebních prací k podstatné změně již došlo, avšak tyto práce nejsou dosud dokončeny. Jde o případy, kdy dodávaná vybraná nemovitá věc není po proběhnutí či ještě probíhající stavební úpravě zkolaudována (příp. kolaudační rozhodnutí dosud nenabylo právní moci) nebo nejsou doposud splněny podmínky trvalého užívání stavby.

²³ Vymezení pojmu splnění podmínek k trvalému užívání stavby je uvedeno v bodě 2.2.1. této Informace.

V případě probíhající podstatné změny se použije ustanovení § 56 odst. 3 písm. b) ZDPH. Skutečností určující počátek doby dvaceti tří kalendářních měsíců je v takovém případě den, kdy se změna probíhající na této vybrané nemovité věci stala podstatnou změnou. Dané ustanovení postihuje nejen případy, kdy kolaudační rozhodnutí nenabylo přede dnem dodání právní moci, ale rovněž situace, kdy nebylo vydáno²⁴.

Příklad č. 9

Plátce koupil v srpnu 2025 polyfunkční dům kolaudovaný v roce 1994. V říjnu 2025 započal s přestavbou, jejímž cílem je kompletní rekonstrukce a rekolaudace polyfunkčního domu na stavbu bytového domu. Přestavba je dokončena a zkolaudována v lednu 2027, celkové náklady podle účetní evidence dosahují částky 45 mil. Kč bez DPH. Následně dojde k prodeji stavby.

a) *Prodej se uskuteční v květnu 2028, sjednaná prodejní cena činí 200 mil. Kč bez DPH.*

Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují pouze 22,5 % základu daně (tj. 45/200), nejedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je osvobozeno od daně, protože nejde o první dodání ve stanovené době po dokončení stavby (tj. po kolaudaci stavby v roce 1994).

b) *Prodej se uskuteční v květnu 2028, sjednaná prodejní cena činí 120 mil. Kč bez DPH.*

Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují 37,5 % základu daně (tj. 45/120), jedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je zdanitelným plněním, protože jde o první dodání uskutečněné ve stanovené době po podstatné změně (tj. po kolaudaci stavebních úprav v lednu 2027).

c) *Prodej se uskuteční v květnu 2029, sjednaná prodejní cena činí 120 mil. Kč bez DPH.*

Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují 37,5 % základu daně (tj. 45/120), jedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je však osvobozeno od daně. Ačkoli se jedná o první dodání po podstatné změně, k dodání dojde po uplynutí doby 23 měsíců po podstatné změně (tato doba uplyne 31. 12. 2028).

Příklad č. 10

Plátce vlastní bytový dům kolaudovaný v roce 1988. V průběhu roku 2026 dům projde rekonstrukcí, stavební úpravy jsou zkolaudovány v lednu 2027. Následně dojde k rozdělení domu na jednotky (tři bytové a jednu nebytovou). Podlahová plocha každé bytové jednotky (včetně podílu na společných částech stavby) činí 20 % celkové podlahové plochy stavby. Podlahová plocha nebytové jednotky (včetně podílu na společných částech stavby) činí 40 % celkové podlahové plochy stavby. Celková hodnota stavebních prací (vynaložené náklady bez DPH) dosahuje 25 mil. Kč, z toho 5 mil. Kč tvoří náklady na vnitřní úpravy nebytové jednotky. Ostatní náklady se vztahují ke stavebním úpravám střechy, rozvodů, vstupní haly a výtahů.

V květnu 2027 plátce prodá nebytovou jednotku. Sjednaná prodejní cena činí 45 mil. Kč bez DPH.

U následného prodeje jednotek je nutné posoudit, zda došlo k podstatné změně konkrétní prodávané jednotky. To znamená, že je třeba určit skutečné náklady vynaložené na změnu

²⁴ Jde například o situaci, kdy došlo k porušení právních předpisů v oblasti stavebního práva, kolaudace z toho důvodu neproběhla a kolaudační rozhodnutí nebylo vydáno.

dané jednotky a porovnat je s její prodejní cenou bez DPH (resp. se základem daně). Náklady, které nejsou přímo přiřaditelné konkrétní jednotce, je třeba rozpočítat podle poměru podlahových ploch.

Skutečné náklady na změnu nebytové jednotky činí 13 mil. Kč, z čehož 5 mil. Kč jsou přímo přiřaditelné náklady a 8 mil. Kč jsou nepřímé náklady (40 % z částky 20 mil. Kč). Skutečné náklady nepřekračují 30 % základu daně a stavební úpravy proto nepředstavují podstatnou změnu.

Protože se nejedná o první prodej uskutečněný do stanovené doby 23 kalendářních měsíců po dokončení stavby (1988), plnění je osvobozeno od daně.

Příklad č. 11

Plátce koupil v lednu 2025 bytový dům kolaudovaný v roce 1945, na kterém byla v roce 2024 provedena nástavba o jedno nadzemní podlaží. Plátce má v úmyslu provést zateplení stavby včetně výměny oken a následně dům prodat. Stavební práce jsou započaty v září 2025, z důvodu nedostatku finančních prostředků však plátce stavební úpravy nedokončí a bytový dům v červnu 2026 prodá. Skutečné náklady na tyto stavební úpravy za období září 2025 až červen 2026 činí 20 mil. Kč. Sjednaná prodejní cena činí 80 mil. Kč bez DPH. V okamžiku prodeje nejsou stavební úpravy dokončeny.

Vynaložené náklady nepřesahují 30 % základu daně ($20/80 = 25\%$), stavební úpravy proto nejsou podstatnou změnou ve smyslu ZDPH. Nástavba provedená předchozím vlastníkem není pro posouzení podstatné změny relevantní. Protože se nejedná o první prodej uskutečněný ve stanovené době 23 kalendářních měsíců po dokončení stavby (1945), plnění je osvobozeno od daně.

Příklad č. 12

Plátce (první majitel) vlastní dvě dokončené bytové jednotky zkolaudované v roce 2010. V únoru 2026 plátce obě bytové jednotky stavebně propojí a dojde ke vzniku nové jednotky. Náklady na stavební úpravy činí 1 mil. Kč bez DPH. V prosinci 2026 plátce nově vzniklou jednotku prodá. Sjednaná prodejní cena bez DPH činí 10 mil. Kč.

V daném případě plátce provedl stavební úpravy dokončené stavby. Protože náklady na stavební úpravy nepřesáhly 30 % základu daně ($1/10 = 10\%$), nejedná se o podstatnou změnu. Pro běh doby 23 kalendářního měsíců je rozhodující dokončení nemovité věci (2010). Dodání jednotky je proto osvobozeno od daně.

Skutečnost, že stavebními úpravami došlo ke vzniku nové jednotky v právním smyslu, není rozhodující, pokud tyto stavební úpravy nepředstavují podstatnou změnu dokončené nemovité věci²⁵.

Dokončená nemovitá věc může být předmětem vícero stavebních úprav. Stavební úpravy, které tvoří jeden celek (tj. jedná se o jedinou stavební akci), se považují za jedinou podstatnou změnu. U podstatné změny realizované na etapy je pro účely časového testu (tj. určení počátku běhu doby dvaceti tří kalendářních měsíců) rozhodující nabytí právní moci

²⁵ Nová právní úprava vychází z judikatury SDEU, která váže povinnost zdanění na skutečnost, zda nemovitá věc již opustila výrobní proces, ve kterém vznikla přidaná hodnota, a zda následné stavební úpravy vedly ke vzniku nové přidané hodnoty. Skutečnost, že dodávaná jednotka před provedením stavebních úprav z pohledu tuzemského soukromého práva neexistovala, není relevantní, neboť fakticky se jedná o stavební úpravy dokončené stavby (tj. stavby, která již opustila výrobní proces). Pro určení daňového režimu je tedy rozhodující, zda následné stavební úpravy představují podstatnou změnu ve smyslu ZDPH.

kolaudačního rozhodnutí nebo splnění podmínek trvalého užívání stavby té etapy podstatné změny, kterou je podstatná změna ukončena (tj. poslední etapa).

Příklad č. 13

Plátce vlastní budovu kolaudovanou v únoru 2002. Plátce hodlá budovu prodat, budova je však ve špatném technickém stavu a vyžaduje značné stavební zásahy. Za účelem lepší prodejnosti a navýšení prodejní ceny plátce rozhodne, že opraví fasádu včetně oken, střechu a vnitřní rozvody. Na uvedené činnosti si najme stavební firmu, která v srpnu 2026 započne s opravou střechy, následně opraví okna a fasádu a v únoru 2027 dokončí opravu vnitřních rozvodů. V prosinci 2028 plátce budovu prodá. Sjednaná prodejní cena činí 90 mil. Kč bez DPH. Náklady vynaložené na stavební úpravy v roce 2026 činí 30 mil. Kč, náklady vynaložené v roce 2027 činí 15 mil. Kč.

Protože se v daném případě jedná o jedinou stavební akci, náklady vynaložené na veškeré stavební úpravy se sčítají. Vynaložené náklady dosahují 50 % základu daně ($45/90 = 50\%$), jedná se tedy o podstatnou změnu ve smyslu ZDPH.

Určující pro běh doby 23 kalendářních měsíců je v daném případě kalendářní měsíc, ve kterém došlo k nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí, příp. ke splnění podmínek trvalého užívání stavby po provedení opravy vnitřních rozvodů. Jelikož v okamžiku prodeje stanovená doba doposud neuplynula, prodej budovy je zdanitelným plněním.

V případě, že na dokončené vybrané nemovité věci bylo provedeno více samostatných podstatných změn, z cíle a smyslu zdanění vázaného na podstatnou změnu vyplývá, že rozhodující pro počátek doby 23 kalendářních měsíců bude poslední provedená podstatná změna, tj. podstatná změna, která nastala nejpozději. Může přitom jít o podstatnou změnu dokončenou (tj. postupuje se podle § 56 odst. 3 písm. a) ZDPH) nebo o podstatnou změnu probíhající (tj. postupuje se podle § 56 odst. 3 písm. b) ZDPH).

2.3. Dodání nemovité věci využívané výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně

V praxi může dojít k situaci, kdy předmětem dodání je nemovitá věc, která byla plátcem využívána výlučně pro uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Podle ustanovení § 62 odst. 1 ZDPH platí, že dodání zboží použitého plátcem výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno od daně. Novelou bylo uvedené ustanovení doplněno v tom smyslu, že osvobození od daně podle § 62 ZDPH se neuplatní v případě dodání stavebního pozemku (viz § 55a ZDPH), ani v případě dodání vybrané nemovité věci, které je podle § 56 ZDPH zdanitelným plněním.

Příklad č. 14

Plátce vlastní pozemek, který dlouhodobě pronajímá jiné osobě. Nájem je osvobozen od daně podle § 56a ZDPH. V září 2025 je nájemní smlouva ukončena a pozemek je prodán. Jedná se o pozemek nezastavěný, který je v územní plánu obce veden jako pozemek určený k zastavění.

Přestože byl pozemek využíván výhradně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56a ZDPH, při jeho dodání nelze aplikovat osvobození od daně podle § 62 ZDPH, jelikož se jedná o pozemek stavební. Dodání pozemku je proto zdanitelným plněním.

2.4. Volba zdanění

V případě pozemků, jejichž dodání je osvobozeno od daně podle § 55a ZDPH, i v případě vybraných nemovitých věcí, jejichž dodání je osvobozeno od daně podle § 56 ZDPH, zůstává zachována volba zdanění (viz § 55a odst. 4 ZDPH a § 56 odst. 8 ZDPH). Jde o **možnost osoby, která uskutečňuje plnění, zvolit, že se jedná o plnění zdanitelné**.

Volbu zdanění lze podle § 62 odst. 3 ZDPH využít i v případě dodání pozemku či dodání vybrané nemovité věci, která jsou osvobozena od daně podle § 62 ZDPH.

Novelou se rozšiřuje okruh osob, které při dodání pozemku či vybrané nemovité věci mohou využít volbu zdanění. Od 1. 7. 2025 se tato možnost vztahuje nejen na plátce, ale i na osobu neusazenou v tuzemsku, která není registrována jako plátce a zároveň není osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat.

V některých případech je však volba zdanění podmíněna předchozím souhlasem příjemce plnění. Souhlas je i nadále vyžadován v případě, kdy příjemce plnění je plátcem. Od 1. 7. 2025 je souhlas příjemce s volbou zdanění vyžadován rovněž v případě, kdy příjemce je 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.

Forma souhlasu není v ZDPH stanovena. Může se tak jednat o souhlas ústní, písemný i tzv. konkludentní. Za konkludentní souhlas lze považovat například přiznání daně příjemcem plnění. Nejvhodnější je však zakotvení souhlasu příjemce do smluvní dokumentace.

Dále je třeba zdůraznit, že volba zdanění představuje pouze rozhodnutí poskytovatele plnění o tom, že plnění, které by jinak bylo osvobozeno od daně, je plněním zdanitelným. **Volba zdanění však sama o sobě ještě neznamená, že osobou povinnou přiznat daň je poskytovatel plnění.** Tou může být v konkrétním případě poskytovatel plnění (prodávající) nebo příjemce plnění (kupující), a to podle příslušných ustanovení § 108 ZDPH (např. ve vazbě na § 92d ZDPH).

Ustanovení § 92d ZDPH stanoví, že v případě dodání nemovité věci s využitím volby zdanění použije plátce režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku²⁶. Osobou povinnou přiznat daň je v takovém případě v souladu s § 108 odst. 4 písm. a) ZDPH příjemce plnění. Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku je však možné použít pouze na plnění uskutečněné mezi plátcí.

V případě nejasností mohou osoby využít institut závazného posouzení pro určení, zda se při poskytnutí zdanitelného plnění použije režim přenesení daňové povinnosti podle § 92h a §92i ZDPH. Bližší informace lze nalézt na webových stránkách Finanční správy, viz [Závazné posouzení určení sazby DPH, osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nebo použití režimu přenesení daňové povinnosti | Informace, metodika, stanoviska | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa](#).

Volbu zdanění však lze od 1. 7. 2025 využít i v případech, kdy poskytovatel plnění není registrován jako plátce. V takových případech tedy nelze aplikovat režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku. Příjemce plnění však může být určen za osobu povinnou přiznat daň na základě jiného ustanovení ZDPH (viz např. § 108 odst. 3 písm. b) ZDPH v případě plátce,

²⁶ S účinností od 1. 1. 2025 se režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku podle § 92d ZDPH nepoužije v případě, že se jedná o dodání nemovité věci v rámci nuceného prodeje obchodního majetku plátce.

kterému je dodáno zboží osobou neusazenou v tuzemsku, která není registrována jako plátce).

Pro lepší přehlednost uvádíme níže ve formě tabulky shrnutí pravidel pro určení osoby povinné přiznat daň při dodání nemovité věci s místem plnění v tuzemsku dle § 7 odst. 9 ZDPH v případě využití volby zdanění.

Osoba povinná přiznat daň v případě uplatnění volby zdanění

<i>Prodávající</i> <i>Kupující</i>	<i>Osoba usazená i osoba neusazená v tuzemsku – plátce</i>	<i>Osoba neusazená v tuzemsku, neregistrovaná v režimu SME pro tuzemsko – neplátce</i>
<i>Osoba usazená i osoba neusazená v tuzemsku – plátce</i>	<i>Kupující*</i> <i>Nutný souhlas</i>	<i>Kupující</i> <i>Nutný souhlas</i>
<i>Osoba usazená v tuzemsku – neplátce</i>	<i>Prodávající</i>	<i>Prodávající (stává se plátcem**)</i>
<i>Osoba neusazená v tuzemsku registrovaná k dani v JČS, neregistrovaná v režimu SME pro tuzemsko – neplátce</i>	<i>Prodávající</i> <i>Nutný souhlas</i>	<i>Prodávající (stává se plátcem**)</i> <i>Nutný souhlas</i>
<i>Osoba neusazená v tuzemsku, registrovaná k dani v JČS, registrovaná v režimu SME pro tuzemsko – neplátce</i>	<i>Prodávající</i>	<i>Prodávající (stává se plátcem**)</i>
<i>Osoba neusazená v tuzemsku neregistrovaná k dani v JČS – neplátce</i>	<i>Prodávající</i>	<i>Prodávající (stává se plátcem**)</i>

* Plnění je předmětem režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku podle § 92d ZDPH.

** Poskytovatel plnění, který je osobou neusazenou v tuzemsku a není registrován v režimu SME pro tuzemsko, se podle § 6c odst. 1 ZDPH stává plátcem dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud se rozhodne využít volbu zdanění v situaci, kdy příjemce plnění není plátcem.

Zachováno zůstává pravidlo, podle kterého se základ daně při uskutečnění zdanitelného plnění s využitím volby zdanění stanoví podle § 36 ZDPH, pokud poskytovatel plnění přijal před uskutečněním zdanitelného plnění úplaty, ze které mu nevznikla povinnost přiznat daň. Jde tedy o situaci, kdy poskytovatel plnění přijal zálohu ještě v době, kdy o budoucím dodání uvažoval jako o osvobozeném od daně (povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty mu tedy nevznikla) a následně využije volbu zdanění. V takovém případě je základem daně úplata, kterou poskytovatel plnění obdržel nebo má obdržet a postup podle § 37a ZDPH se nepoužije.

2.5. Přejíchná ustanovení

Na daňové povinnosti vzniklé po účinnosti Novely se plně uplatní právní úprava účinná od 1. 7. 2025. To se týká nových pravidel pro osvobození od daně podle § 56 ZDPH, včetně definice podstatné změny, i pravidel pro osvobození od daně podle § 55a ZDPH a § 62 ZDPH.

Novela neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení, které by umožňovalo aplikovat pravidla platná do 30. 6. 2025 na dodání nemovité věci, která byla pořízena, zkolaudována, u které došlo ke splnění podmínek trvalého užívání nebo k podstatné změně do 30. 6. 2025, pokud bylo toto dodání uskutečněno od 1. 7. 2025.

Nová právní úprava tedy dopadá na veškerá dodání nemovitých věcí uskutečněná od 1. 7. 2025. To platí i pro převody staveb, bytů a nebytových prostor nabytých do 31. 12. 2012. Přejíchná ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (konkrétně body 2 a 3 čl. II), se na daňové povinnosti vzniklé po účinnosti Novely neuplatní.

Příklad č. 15

Stavební společnost prodala v červnu 2023 plátci novostavbu rodinného domu kolaudovanou v únoru 2023. Plátce tutéž stavbu dodává v září 2025 jiné osobě.

Z pohledu plátce se jedná již o druhé dodání dokončené vybrané nemovité věci. Plnění je proto osvobozeno od daně. Skutečnost, že k prvnímu dodání došlo před účinností Novely, není pro posouzení podmínek pro osvobození od daně zakotvených v § 56 ZDPH od 1. 7. 2025 relevantní.

Příklad č. 16

Plátce dokončil v únoru 2023 stavbu rodinného domu. V témže měsíci stavbu zkolaudoval. V září 2025 prodá stavbu rodinného domu jiné osobě.

Z pohledu plátce se jedná o první dodání dokončené vybrané nemovité věci. Plnění však bylo uskutečněno po uplynutí stanovené doby 23 měsíců po dokončení stavby. Plnění je proto osvobozeno od daně (s případnou volbou zdanění). Skutečnost, že původní pětiletá lhůta obsažená v § 56 ZDPH ve znění do 30. 6. 2025 ještě neuplynula, není pro dodání nemovité věci uskutečněné po 1. 7. 2025 relevantní.

Příklad č. 17

Plátce vlastní víceúčelovou halu kolaudovanou v roce 1980. V roce 2024 provedl plátce stavební úpravy této haly. Stavební úpravy byly zkolaudovány v srpnu 2024, přičemž vynaložené náklady dosáhly 30 mil. Kč bez DPH a činily více než 50 % zjištěné ceny nemovitosti. V říjnu 2025 plátce víceúčelovou halu prodává. Sjednaná prodejní cena činí 120 mil. Kč bez DPH.

Skutečné náklady na stavební úpravy nepřesahují 30 % základu daně (30/120 = 25 %). Stavební úpravy tedy nepředstavují podstatnou změnu ve smyslu ZDPH od 1. 7. 2025. Plnění je proto osvobozeno od daně, neboť se nejedná o první dodání uskutečněné ve stanovené době od dokončení stavby (1980) nebo po podstatné změně (k podstatné změně zde nedošlo).

Skutečnost, že provedené stavební úpravy naplňovaly definici podstatné změny ve smyslu výkladu aplikovaného do 30. 6. 2025, není pro dodání nemovité věci uskutečněné od 1. 7. 2025 relevantní.

Přechodnými ustanoveními je dále upraven postup pro případ, kdy u plnění původně osvobozeného od daně byla přijata úplata před účinností Novely, avšak k samotnému dodání nemovité věci však dojde po účinnosti Novely a plnění se stane zdanitelným. V takovém případě se postupuje obdobně podle § 37a ZDPH, tj. pokud by vzniklý rozdíl byl záporný (přeplatek), pak se na toto plnění i po účinnosti Novely hledí jako na osvobozené od daně (a to i pro účely § 76 ZDPH či pro účely stanovení obratu). V případě kladného rozdílu (nedoplatek), bude tento rozdíl zdaněn platnou sazbou daně.

Obdobně to platí pro situace, kdy plnění, původně zdanitelné, je po účinnosti Novely osvobozeno od daně. I v tomto případě se § 37a ZDPH použije obdobně, tj. pokud by vzniklý rozdíl byl záporný (přeplatek), pak se na toto plnění i po účinnosti Novely hledí jako na zdanitelné plnění. V případě kladného rozdílu (nedoplatek) bude tento rozdíl osvobozen od daně.

Příklad č. 18

Plátce prodává nebytovou jednotku zkolaudovanou v lednu 2023. Jednotku koupil v roce 2024 od předchozího vlastníka. V květnu 2025 byla podepsána kupní smlouva. Prodejní cena byla sjednána v částce 20 mil. Kč plus DPH v zákonné výši. Záloha ve výši 50 % měla být uhrazena do 30 dnů od podpisu kupní smlouvy.

V červnu 2025 obdržel plátce zálohu ve výši 50 % sjednané prodejní ceny (vč. DPH). Protože podle právní úpravy účinné do 30. 6. 2025 se jednalo o (budoucí) plnění zdanitelné, plátce obdržel 12,1 mil Kč a odvedl DPH ve výši 2,1 mil. Kč ze základu daně ve výši 10 mil. Kč.

V červenci 2025 bylo doručeno vyrozumění o provedení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a nebytová jednotka byla předána. Podle právní úpravy účinné od 1. 7. 2025 se jedná o plnění osvobozené od daně podle § 56 ZDPH. Základem daně při uskutečnění plnění je částka 10 mil. Kč. Na základ daně v uvedené výši se aplikuje osvobození od daně. Doplatek ve výši 10 mil. Kč byl uhrazen v souladu s kupní smlouvou.

Daň ve výši 2,1 mil Kč odvedenou v souvislosti s přijetím zálohové platby nemůže plátce opravit (tj. odvedená daň se nevrací).

Příklad č. 19

Plátce prodává nebytovou jednotku zkolaudovanou v lednu 2023. Jednotku koupil v roce 2024 od předchozího vlastníka. V květnu 2025 byla podepsána kupní smlouva. Prodejní cena byla sjednána v částce 20 mil. Kč plus DPH v zákonné výši. Prodejní cena měla být plně uhrazena ihned po podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.

V květnu 2025 došlo k podání návrhu a plátce obdržel sjednanou prodejní cenu vč. DPH ve výši 24,2 mil. Kč. Protože podle právní úpravy účinné do 30. 6. 2025 je budoucí plnění zdanitelné, plátce odvedl DPH ve výši 4,2 mil. Kč ze základu daně ve výši 20 mil. Kč.

V červenci 2025 bylo doručeno vyrozumění o provedení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a nebytová jednotka byla předána. Protože plnění bylo uhrazeno ve 100 % výši, nevzniká nedoplatek ani přeplatek a základ daně při dodání nemovité věci je nulový.

Daň ve výši 4,2 mil. Kč odvedenou v souvislosti s přijetím zálohové platby nemůže plátce opravit (tj. odvedená daň se nevrací).

3. Stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení

Definice staveb pro bydlení a sociální bydlení je klíčová pro správné uplatnění sazby daně při dodání vybrané nemovité věci, je-li zdanitelným plněním, a dále pro správné stanovení sazby daně u stavebních a montážních prací prováděných na existujících stavbách nebo spojených s výstavbou.

Definice staveb pro bydlení je obsažena v **§ 48 ZDPH**. Definice staveb pro sociální bydlení je upravena v **§ 48a ZDPH**. Oproti právní úpravě účinné do 30. 6. 2025 dochází v obou kategoriích staveb k významným věcným změnám. Obsah jednotlivých pojmů je vysvětlen níže.

Podmínky pro uplatnění snížené sazby daně zakotvené v § 49 ZDPH jsou vysvětleny v bodě 4. této Informace.

Od 1. 7. 2025 jsou rovněž upravena a sjednocena pravidla pro výpočet podlahové plochy stavby či části stavby (viz příloha k této Informaci).

3.1. Stavby pro bydlení

Kategorie staveb, které jsou pro účely ZDPH považovány za **stavby pro bydlení podle § 48 ZDPH**, se Novelou nemění (viz níže).

V případě bytových a rodinných domů se však mění vlastní definice těchto staveb pro účely DPH. Cílem nové právní úpravy je v maximální možné míře vázat vymezení staveb pro bydlení na zápis stavby v registru územní identifikace adres a nemovitostí (dále jen „RÚIAN“), a to za účelem jasné a snadné aplikovatelnosti zákonných pravidel.

RÚIAN je základním zdrojem informací o nemovitých věcech v něm evidovaných. Jeho správcem je Český úřad zeměměřický a katastrální. Jde o veřejný seznam, se kterým je spojena ochrana dobré víry třetích osob, jednajících v důvěře ve správnost a úplnost zápisu v RÚIAN (princip materiální publicity). Údaje z registru RÚIAN jsou veřejně přístupné prostřednictvím aplikace Veřejný dálkový přístup²⁷. Mezi stavební objekty evidované v RÚIAN patří jak dokončené budovy zapisované do katastru nemovitostí, tak jiné dokončené stavby, které se do katastru nemovitostí nezapisují, ale bylo jim přiděleno číslo popisné nebo evidenční. Údajem evidovaným v RÚIAN je mj. údaj o typu, způsobu využití a měsíci a roku dokončení stavebního objektu.

3.1.1. Stavba bytového domu

Stavbou pro bydlení je podle **§ 48 odst. 1 písm. a) ZDPH** i nadále stavba bytového domu. Mění se však definice této stavby.

Od 1. 7. 2025 je **bytovým domem** podle § 48 odst. 2 písm. a) ZDPH pouze taková **stavba, která je jako bytový dům** (tj. se způsobem využití bytový dům) **zapsána v RÚIAN**.

Z právní úpravy týkající se RÚIAN vyplývá, že způsob využití stavebního objektu se zapisuje v souladu s účelem užívání, ke kterému je stavební objekt určen, zpravidla podle kolaudačního souhlasu, oznámení o záměru užívání stavby nebo dokumentace skutečného provedení stavby²⁸. Údaj o způsobu využití stavby v RÚIAN by měl proto odpovídat stavebně-právnímu určení stavby. Nová právní úprava rovněž vychází z předpokladu, že stavba je užívána

²⁷ [Veřejný dálkový přístup k datům RÚIAN](#).

²⁸ Viz § 10 Vyhlášky o RÚIAN.

v souladu se svým stavebně-právním určením. Je-li skutečné stavebně-právní určení či faktické užívání stavby v rozporu se způsobem zápisu stavby v RÚIAN, není tato skutečnost s ohledem na právní jistotu plátců pro účely ZDPH relevantní.

Bytovým domem tedy není polyfunkční stavba, která byla přestavěna na bytový dům, pokud nedošlo ke změně údaje o způsobu využití stavby v RÚIAN.

Bytovým domem je naopak stavba zapsaná jako bytový dům v RÚIAN, přestože by se jednalo o stavbu fakticky užívanou pro přechodné ubytování.

Bytovým domem není stavba zapsaná v RÚIAN jako víceúčelová stavba, přestože by se jednalo o stavbu fakticky užívanou k trvalému bydlení.

Pokud skutečný stav neodpovídá způsobu zápisu stavby v RÚIAN, je na vlastníkově stavby, aby uvedl údaje v RÚIAN do souladu se skutečností.

V případě, že se jedná o výstavbu, tj. stavbu **nedokončenou**, která doposud v RÚIAN není zapsána, je bytovým domem pouze taková stavba, u které lze důvodně předpokládat, že bude do RÚIAN jako bytový dům zapsána (viz § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH). V tomto směru je třeba vycházet zejména z projektové dokumentace, povolení záměru, územního plánu (povolený typ zástavby).

Novela neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení ve vztahu k bytovým domům dokončeným před 1. 7. 2025 nebo rozestavěným. Jde-li o daňové povinnosti nastalé od 1. 7. 2025, povaha stavby se vždy posuzuje podle způsobu zápisu v RÚIAN.

3.1.2. Stavba rodinného domu

Stavbou pro bydlení je podle **§ 48 odst. 1 písm. b) ZDPH** i nadále stavba rodinného domu. Mění se však definice této stavby.

Od 1. 7. 2025 je **rodinným domem** podle § 48 odst. 3 písm. a) ZDPH pouze taková **stavba, která je jako rodinný dům zapsána v RÚIAN**.

Způsob zápisu stavby v RÚIAN by měl odpovídat stavebně-právnímu určení stavby, jak vyplývá z kolaudačního rozhodnutí (souhlasu), příp. jiných dokumentů, na základě kterých se zápis provádí. Nová právní úprava rovněž předpokládá, že stavba je užívána v souladu se svým stavebně-právním určením. Je-li skutečné stavebně-právní určení či faktické užívání stavby v rozporu se způsobem zápisu stavby v RÚIAN, není tato skutečnost s ohledem na právní jistotu plátců pro účely ZDPH relevantní.

Rodinným domem je tedy stavba zapsaná jako rodinný dům v RÚIAN, přestože by byla fakticky užívaná jako administrativní prostory.

Rodinným domem naopak není stavba zapsaná v RÚIAN jako stavba pro rodinnou rekreaci, přestože fakticky slouží bydlení.

Pokud skutečný stav neodpovídá způsobu zápisu stavby v RÚIAN, je na vlastníkově stavby, aby uvedl údaje do souladu se skutečností.

V případě, že se jedná o výstavbu, tj. o stavbu **nedokončenou**, rodinným domem je pouze taková stavba, u které lze důvodně předpokládat, že bude do RÚIAN jako rodinný dům zapsána (viz § 48 odst. 3 písm. b) ZDPH). V tomto směru je třeba vycházet zejména z projektové dokumentace, povolení záměru, územního plánu (povolený typ zástavby).

Novela obsahuje speciální přechodné ustanovení²⁹ navazující na změnu ve vymezení rodinných domů ve stavebním právu od 1. 7. 2023³⁰, která se týká rodinných domů s třetím nadzemním podlažím ustoupeným od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry. Za stavbu rodinného domu se považují rovněž výše uvedené stavby, které nebyly rodinným domem podle Starého stavebního zákona, jsou rodinným domem podle Nového stavebního zákona, ale jsou zapsány do katastru nemovitostí (a tedy i RÚIAN) postupem podle právních předpisů účinných přede dnem nabytí účinnosti Nového stavebního zákona.

Jde o jediné speciální přechodné ustanovení ve vztahu k rodinným domům. Obdobně jako u bytových domů tedy platí, že pro daňové povinnosti nastalé od 1. 7. 2025 se povaha stavby, s výjimkou uvedenou výše, posuzuje podle způsobu zápisu v RÚIAN.

3.1.3. Stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu

Stavbou pro bydlení je podle **§ 48 odst. 1 písm. c) ZDPH** stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu a která je zřízena na pozemku, který se stavbou bytového nebo rodinného domu tvoří funkční celek (tzv. obslužné stavby).

Může se jednat například o garáž využívanou spolu s rodinným domem, dále zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům, podzemní stavby, čističky odpadních vod sloužící domu, stavby pro tepelná čerpadla, přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu, studny, bazény, zpevněné plochy k parkování apod.

Obslužná stavba se však musí nacházet na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou bytového nebo rodinného domu a musí být užívána ke stejnému hospodářskému účelu jako stavba bytového či rodinného domu.

Pozemkem tvořícím funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí je nejen pozemek zastavěný takovou stavbou, ale rovněž pozemek, který slouží k plnění funkce stavby nebo pozemek, který je spolu se stavbou užíván. Zpravidla tvoří takové pozemky souvislý celek bez přerušení. Funkční celek však mohou tvořit pozemky objektivně a nepochybně sloužící provozu a funkci stavby i v případě, že se nacházejí na pozemku prostorově odděleném od pozemku s danou stavbou (například příjezdovou cestou). Pro naplnění definice funkčního celku není (s výjimkou sítě technické infrastruktury) překážkou ani oddělené vlastnictví stavby a pozemku. Pozemek ve funkčním celku se stavbou tak může tvořit i pozemek využívaný vlastníkem domu ke skladování dřeva k vytápění, který má vlastník rodinného domu pronajatý od třetí osoby.

Funkční celek nemohou tvořit nemovité věci s rozdílným účelovým určením. Z pohledu DPH pak existují pouze dva druhy účelového určení – pro bydlení a jiné. Pokud se jedná například o rodinný dům, k němuž náleží stodola, přičemž rodinný dům je využíván k bydlení a stodola ke skladování dřeva na topení v rodinném domě, je rovněž stodola určena z pohledu svého účelového určení k bydlení. Pokud by však byla stodola využívána k podnikání (např. jako dílna řemeslníka), nemůže být stodola v takovém případě považována za stavbu pro bydlení ve smyslu § 48 odst. 1 písm. c) ZDPH, neboť z pohledu svého účelového určení neslouží k bydlení.

²⁹ Viz čl. II Přechodná ustanovení, bod 11 Novely.

³⁰ Viz rozšíření kategorie rodinných domů ve smyslu definice obsažené v § 13 písm. c) Nového stavebního zákona.

3.1.4. Obytný prostor

Stavbou pro bydlení je podle **§ 48 odst. 1 písm. d) ZDPH** obytný prostor. V případě obytného prostoru se definice obsažená v § 48 odst. 5 ZDPH oproti předchozí právní úpravě věcně nezměnila. Obytným prostorem je tak **soubor místností, popřípadě jedna obytná místnost³¹, které svým stavebně-technickým uspořádáním a vybavením splňují požadavky na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny.**

Stavebně-technické uspořádání by mělo být dáno účelovým určením prostoru. Účelové určení by mělo vyplývat ze stavebně-právního určení³² daného prostoru. Shodně jako v případě bytových a rodinných domů právní úprava ZDPH předpokládá, že obytný prostor je užíván v souladu se svým stavebně-právním určením. Faktické užívání obytného prostoru proto není pro účely ZDPH relevantní, pokud je v rozporu se stavebně-právním určením prostoru.

Pro naplnění definice obytného prostoru musejí být obě podmínky, tedy stavebně-technické uspořádání a účelové určení prostoru, splněny zároveň. Pokud se jedná například o místnost pro ubytování zákazníků nacházející se ve stavbě ubytovacího zařízení (dle RÚIAN), nelze na takovou místnost nahlížet jako na obytný prostor pro účely DPH, neboť předmětná místnost není určena pro trvalé bydlení. To platí i v případě, že by daná místnost fakticky splňovala stavební a technické požadavky kladené na trvalé bydlení. Pokud by se ve stavbě ubytovacího zařízení nacházel byt správce a šlo by o prostor, který je stavebně-právně určen k trvalému bydlení, bude se jednat o obytný prostor ve smyslu ZDPH. Příslušná informace by měla být uvedena v projektové dokumentaci stavby.

Pojem obytný prostor není totožný s pojmem jednotka. Obytný prostor může a nemusí být jednotkou. V případě jednotky pak není vzhledem k výše uvedené definici rozhodující, jakým způsobem je zapsána v katastru nemovitostí. Definici obytného prostoru proto nesplní jednotky, které jsou sice v katastru nemovitostí zapsány jako jednotky bytové a jsou k bydlení fakticky užívány, pokud svým stavebně-technickým uspořádáním nesplňují požadavky na trvalé bydlení. Tímto je zajištěn shodný přístup k obytným prostorům, které jsou a které nejsou vymezeny jako jednotky.

Pro posouzení, zda je daný prostor určen pro trvalé bydlení, je i nadále irelevantní skutečnost, že je možné v předmětném prostoru mít trvalé bydliště³³.

3.1.5. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem

Stavbou pro bydlení je podle **§ 48 odst. 1 písm. e) ZDPH** rovněž místnost užívaná spolu s obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí.

Typicky může jít o komory či sklepy využívané společně s obytným prostorem, umístěné mimo něj, avšak ve stejné stavbě. Pro naplnění definice není vyžadováno, aby daná místnost byla užívána pouze s jedním konkrétním obytným prostorem, může tedy například jít o sušárnu či garáž, která je využívána s vícero obytnými prostory současně.

3.2. Stavby pro sociální bydlení

Stavby pro sociální bydlení vymezené v **§ 48a ZDPH** lze rozlišit na stavby vymezené **podle druhu** a stavby vymezené **podle účelu užívání**.

³¹ Místností se rozumí prostorově uzavřená část stavby vymezená podlahou, stropem nebo střešní konstrukcí a pevnými stěnami, viz § 1 Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy.

³² Stavebně-právní určení prostoru vychází ze stavebních předpisů a je dáno např. stavebním povolením, povolením záměru či kolaudačním rozhodnutím.

³³ Viz § 10 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a o rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů.

Mezi stavby pro sociální bydlení vymezené **podle druhu** patří shodné kategorie staveb jako v případě staveb pro bydlení (viz bod 3.1. Informace). Věcné změny v definici staveb pro bydlení v § 48 ZDPH se tak promítají rovněž do vymezení staveb pro sociální bydlení. Aby se však jednalo o stavbu pro sociální bydlení, nesmí podlahová plocha dané stavby překračovat stanovenou maximální hodnotu, případně musí být dodržen stanovený poměr podlahových ploch určených pro bydlení a pro jiné účely.

Stavby pro sociální bydlení vymezené **podle účelu** jsou stavby využívané pro účely vyjmenované v § 48a odst. 2 ZDPH (např. zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona upravujícího sociální služby a další). Novelou byla kategorie staveb pro sociální bydlení rozšířena o víceúčelové stavby splňující požadavky na poměr podlahových ploch, které slouží sociálním a jiným účelům.

Novela neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení ve vztahu ke stavbám dokončeným před 1. 7. 2025 nebo rozestavěným. Jde-li o daňové povinnosti nastalé od 1. 7. 2025, povaha stavby se vždy posuzuje podle právní úpravy účinné od 1. 7. 2025.

Způsob výpočtu podlahových ploch pro účely naplnění definice stavby pro sociální bydlení je s účinností od 1. 7. 2025 stanoven **Vyhláškou o výpočtu podlahové plochy**. Vyhláška sjednocuje pravidla pro výpočet podlahových ploch u všech typů staveb. V důsledku toho dochází k věcným změnám při výpočtu podlahové plochy. Nová pravidla proto mohou vést k tomu, že od 1. 7. 2025 bude v některých případech za stavbu pro sociální bydlení považována i stavba, která byla do 30. 6. 2025 stavbou pro bydlení, či naopak.

3.2.1. Obytný prostor pro sociální bydlení

Obytným prostorem pro sociální bydlení je v souladu s **§ 48a odst. 1 písm. c) ZDPH a § 48a odst. 5 písm. b) ZDPH obytný prostor, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m²**.

Obytný prostor pro sociální bydlení musí v první řadě naplňovat definici obytného prostoru uvedenou v § 48 odst. 5 ZDPH (viz bod 3.1.4. Informace). Obytným prostorem pro sociální bydlení tak nemůže být prostor, kterým svým stavebně-technickým uspořádáním nesplňuje požadavky na trvalé bydlení a není k tomu účelu určen (např. ubytovací jednotka, ateliér jako nebytový prostor), přestože jeho podlahová plocha nepřesahuje 120 m² a je fakticky využíván k bydlení.

Podlahovou plochou obytného prostoru pro sociální bydlení je třeba rozumět **součet podlahových ploch všech místností a prostorů**, které se nacházejí uvnitř tohoto obytného prostoru.

Do hodnoty podlahové plochy obytného prostoru podle § 48a odst. 5 písm. b) ZDPH se však **nezapočítává podlahová plocha místností využívaných spolu s tímto obytným prostorem**, které se sice nacházejí ve stejné stavbě pevně spojené se zemí, ale které se nacházejí mimo dotčený obytný prostor. To znamená, že nejsou s tímto obytným prostorem fakticky propojeny, a to i pokud mají s obytným prostorem společnou jednu nebo více stěn (např. komora přístupná pouze samostatně ze společných částí domu, garáž, sklep a podobné místnosti v přízemí či v podzemní části stavby, sušárna, kočárkárna či obdobné místnosti, které patří do společných částí domu).

Při výpočtu podlahové plochy pro účely daně z přidané hodnoty se postupuje u všech obytných prostorů stejně, tj. není podstatné, zda obytný prostor je či není vymezen jako jednotka.

Pravidla pro výpočet podlahové plochy jsou upravena Vyhláškou o výpočtu podlahové plochy. Tato pravidla jsou popsána v příloze této Informace.

3.2.2. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení

Stavbou pro sociální bydlení je podle **§ 48a odst. 5 písm. b) ZDPH** rovněž **místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení** za podmínky, že se **nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí**.

Místnost musí být v tomto případě užívána s jedním nebo více obytnými prostory pro sociální bydlení, což znamená, že podlahová plocha žádného z obytných prostorů, se kterými je místnost užívaná, nesmí přesahovat 120 m². Typicky může jít opět o komory či sklepy využívané společně s obytným prostorem pro sociální bydlení, umístěné mimo něj, avšak ve stejné stavbě. Podlahová plocha místnosti využívané spolu s obytným prostorem (tj. například sklepa či komory) sama o sobě nemá vliv na klasifikaci daného obytného prostoru coby sociálního, neboť se do jeho podlahové plochy nezapočítává.

Sklep využívaný spolu s bytovou jednotkou, která je obytným prostorem o podlahové ploše 50 m², tak bude obytným prostorem pro sociální bydlení, protože bytová jednotka je z důvodu své podlahové plochy obytným prostorem pro sociální bydlení.

Sklep využívaný spolu s bytovou jednotkou, která je obytným prostorem o podlahové ploše 130 m², nebude obytným prostorem pro sociální bydlení, protože ani bytová jednotka není z důvodu své podlahové plochy obytným prostorem pro sociální bydlení.

Správné rozlišení, který prostor je obytným prostorem pro sociální bydlení a který není, je zásadní pro naplnění definice stavby bytového domu pro sociální bydlení.

Pravidla pro výpočet podlahové plochy místnosti vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy se vztahují i na místnost užívanou spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení.

3.2.3. Stavba bytového domu pro sociální bydlení

Stavbou pro sociální bydlení je podle **§ 48a odst. 1 písm. a) ZDPH stavba bytového domu, v níž je více než polovina podlahové plochy tvořena obytným prostorem pro sociální bydlení**.

Aby se mohlo jednat o bytový dům pro sociální bydlení, stavba musí primárně naplňovat definici bytového domu, tj. musí být takto zapsána v RÚIAN (viz bod 3.1.1. Informace). U takové stavby je pak důvodné zkoumat podlahovou plochu prostorů pro sociální bydlení.

Stavba zapsaná v RÚIAN jako stavba víceúčelová proto nemůže naplnit definici bytového domu pro sociální bydlení, byť by více než polovina její podlahové plochy byla fakticky tvořena obytným prostorem pro sociální bydlení.

Pro účely posouzení, zda stavba zapsaná v RÚIAN jako bytový dům, je bytovým domem pro sociální bydlení, je nezbytné určit celkovou podlahovou plochu stavby bytového domu a podlahovou plochu obytných prostorů pro sociální bydlení, které se v něm nacházejí.

Oproti právní úpravě účinné do 30. 6. 2025 může bytový dům pro sociální bydlení zahrnovat i obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m². Platí však, že obytné prostory pro sociální bydlení, tedy prostory do 120 m² (viz bod 3.2.1. Informace) a místnosti spolu s nimi užívané (viz bod 3.2.2. Informace), musí tvořit více než polovinu celkové podlahové plochy bytového domu.

Pravidla pro výpočet podlahové plochy stavby a části stavby vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy jsou popsány v příloze této Informace.

Příklad č. 20

Plátce vlastní stavbu zapsanou v RÚIAN jako bytový dům. Bytový dům má celkovou podlahovou plochu 2 400 m². Z toho 1 000 m² tvoří obytné prostory s podlahovou plochou do 120 m² a 100 m² tvoří sklepy a kočárkárna využívané výhradně s těmito obytnými prostory. 600 m² tvoří mezonetové byty s podlahovou plochou nad 120 m² a 400 m² tvoří kancelářské prostory. 200 m² tvoří společná garáž a 100 m² tvoří společné chodby a vstupní hala.

Do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení se započítává podlahová plocha obytných prostorů do 120 m² a místností spolu s nimi využívaných nacházejících se ve stejné budově, tj. celkem 1 100 m² (obytné prostory do 120 m², sklepy a kočárkárna).

Podlahová plocha prostorů, které slouží výlučně jiným účelům, než je sociální bydlení, činí 1 000 m² (mezonety, kanceláře).

Společná garáž, společné chodby a vstupní hala jsou využívány společně s obytnými prostory pro sociální bydlení i jinými prostory. Do podlahové plochy prostorů pro sociální bydlení je proto lze započítat pouze částečně, a to v rozsahu dle poměru podlahových ploch určených výhradně pro sociální bydlení (100 m²) a výhradně pro jiné účely (1 000 m²). Tento poměr činí 52,38 % (1 100/2 100). To znamená, že společné prostory v rozsahu 300 m² (společná garáž, chodby a vstupní hala) je možné do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení započítat ve shodném rozsahu, tj. v rozsahu 157,14 m².

Podlahová plocha obytných prostorů pro sociální bydlení tedy činí 1 257,14 m², což je 52,38 % celkové podlahové plochy bytového domu. Bytový dům proto splňuje definici bytového domu pro sociální bydlení.

3.2.4. Stavba rodinného domu pro sociální bydlení

Stavbou rodinného domu pro sociální bydlení je podle **§ 48a odst. 1 písm. b) ZDPH stavba rodinného domu, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m².**

Aby se mohlo jednat o rodinný dům pro sociální bydlení, musí stavba primárně naplňovat definici rodinného domu pro bydlení, tj. musí být takto zapsána v RÚIAN (viz bod 3.1.2. Informace). Pouze u takové stavby je důvodné zkoumat celkovou podlahovou plochu pro účely naplnění definice rodinného domu pro sociální bydlení.

Na výpočet celkové podlahové plochy rodinného domu se použijí pravidla vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy popsána v příloze této Informace.

3.2.5. Stavby pro sociální bydlení z hlediska účelu

Za stavby pro sociální bydlení se považují rovněž stavby využívané pro účely vyjmenované v **§ 48a odst. 2 ZDPH** (např. některá školská zařízení, internáty, zařízení sociálních služeb a další). Tyto stavby nelze posuzovat podle způsobu zápisu stavby v RÚIAN (tedy podle druhu stavby), protože jsou evidovány například se způsobem využití „objekt občanské vybavenosti“. Rozhodující je proto účel využití stavby.

V praxi mají tyto stavby často smíšený charakter, kdy například v domově pro seniory (zařízení sociálních služeb dle § 48a odst. 2 písm. b) ZDPH) se v přízemí nachází kavárna, kadeřnictví apod.

Novelou byla proto definice staveb pro sociální bydlení rozšířena o stavby se smíšeným účelem užívání, pokud u nich převládá využití pro sociální účely. Za stavbu pro sociální bydlení

se podle nové právní úpravy považuje i taková stavba, u níž součet podlahové plochy prostorů využívaných pro sociální účely (viz § 48a odst. 2 ZDPH) a podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení (tedy obytných prostorů do 120 m² a spolu s nimi užívaných místností, viz body 3.2.1. a 3.2.2. Informace) činí více než polovinu celkové podlahové plochy stavby. Do tohoto součtu se podle ustanovení § 48a odst. 3 ZDPH započítává i podíl podlahových ploch společných částí domu s těmito prostory spojený.

Pro výpočet podlahových ploch se použijí pravidla vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy, která jsou popsána v příloze této Informace.

Příklad č. 21

Plátce vlastní polyfunkční stavbu o celkové podlahové ploše 1 600 m². Stavba zahrnuje prostory domova pro seniory (750 m²), prádelnu určenou výhradně pro tento domov (100 m²), obytný prostor pro sociální bydlení (50 m²), kavárnu (200 m²), lékárnu (200 m²), prodejnu potravin (200 m²) a společné prostory typu vstupní hala a chodby (100 m²).

Do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení se započítává podlahová plocha domova pro seniory, podlahová plocha prádelny a podlahová plocha obytného prostoru pro sociální bydlení, tj. celkem 900 m².

Podlahová plocha prostorů, které slouží výlučně k jiným účelům než sociálnímu bydlení, činí 600 m² (kavárna, lékárna, prodejna potravin).

Společné prostory (vstupní hala, chodby) se do podlahové plochy prostorů pro sociální bydlení započítávají pouze částečně, a to v rozsahu odpovídajícím poměru podlahových ploch prostorů určených výhradně pro sociální bydlení (900 m²) a výhradně pro jiné účely (600 m²). Tento poměr činí 60 % (tj. 900/1 500). To znamená, že společné prostory v rozsahu 100 m² se do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení započítají ve shodném rozsahu, tj. v rozsahu 60 m².

Celková plocha obytných prostorů pro sociální bydlení tvoří 960 m², tj. 60 % celkové podlahové plochy stavby. Polyfunkční stavba proto splňuje definici stavby pro sociální bydlení.

3.2.6. Obslužné stavby

Stavbou pro sociální bydlení je podle **§ 48a odst. 4 písm. a) ZDPH** rovněž stavba, která **slouží výhradně k využití stavby** bytového domu pro sociální bydlení, rodinného domu pro sociální bydlení nebo stavby, která je stavbou pro sociální bydlení z hlediska svého účelu. Zároveň musí být **zřízena na pozemku, který tvoří s touto stavbou funkční celek** (tzv. obslužné stavby).

Obvykle se jedná o garáže, kotelny a další obdobné stavby. Aby daná obslužná stavba byla považována za stavbu pro sociální bydlení, musí jako celek sloužit výhradně k využití stavby pro sociální bydlení (např. stavby bytového domu pro sociální bydlení). To znamená, že obslužná stavba musí sloužit k využití jedné či vícero staveb pro sociální bydlení, nikoli však k využití jiných staveb.

Kotelna, která se nachází na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou bytového domu pro sociální bydlení, je stavbou pro sociální bydlení, pokud zajišťuje dodávky teplé vody pouze pro tento bytový dům. Kotelna by se považovala za stavbu pro sociální bydlení i v případě, že by zajišťovala dodávky teplé vody pro dva bytové domy pro sociální bydlení.

Pokud kotelna zásobuje teplou vodou nejen bytový dům pro sociální bydlení, ale rovněž mateřskou školu, pak se kotelna nepovažuje za stavbu pro sociální bydlení, protože ani mateřská škola není stavbou pro sociální bydlení.

Výhradní využití se posuzuje z hlediska hlavního účelového určení obslužné stavby. Pokud je například na kotelně využívané spolu s bytovým domem pro sociální bydlení umístěna reklama třetí osoby, platí, že kotelna z hlediska své funkce slouží výhradně k využití stavby bytového domu pro sociální bydlení.

Samotná velikost podlahové plochy obslužné stavby není relevantní pro posouzení, zda jde o stavbu pro sociální bydlení, protože charakter obslužné stavby coby stavby pro sociální bydlení závisí na skutečnosti, zda „hlavní“ stavba, k jejímuž využití obslužná stavba slouží, je sama o sobě stavbou pro sociální bydlení.

4. Sazby daně

V pravidlech pro použití sazeb daně při poskytnutí stavebních nebo montážních prací a při dodání nemovité věci dochází od 1. 7. 2025 k věcným změnám.

V případě nejasností mohou osoby využít institut závazného posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění podle § 47a a § 47b ZDPH. Bližší informace lze nalézt na webových stránkách Finanční správy, viz [Závazné posouzení určení sazby DPH, osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nebo použití režimu přenesení daňové povinnosti | Informace, metodika, stanoviska | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa](#).

4.1. Dodání nemovité věci

Je-li dodání nemovité věci zdanitelným plněním (viz bod 2.2. této Informace), snížená sazba daně se v souladu s § 49 odst. 3 ZDPH uplatní pouze v případě, že se jedná o dodání

- a) stavby pro sociální bydlení,
- b) pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení,
- c) práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení,
- d) jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení.

Pro uplatnění snížené sazby daně v případě dodání nemovité věci nestačí, že daná stavba je stavbou pro bydlení, vždy se musí jednat o stavbu pro **sociální bydlení**.

Snížená sazba daně se uplatní i v případě, že se jedná o stavbu (samostatnou nebo součást pozemku či práva stavby) nebo jednotku **nedokončenou**³⁴.

V případě nedokončených staveb se povaha stavby (jakožto stavby pro sociální bydlení) posuzuje podle budoucího stavu, jaký vyplývá z projektové dokumentace, povolení záměru apod. Plátce uskutečňující dodání stavby musí být pro účely použití snížené sazby daně schopen vždy prokázat, že stavba po svém dokončení naplní definici stavby pro sociální bydlení (viz definice v bodech a) až d) výše).

³⁴ Viz závěry jednání koordinačního výboru k příspěvku ze dne 30. 4. 2025 č. 628/30.04.25 Sazba daně u dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a která není dokončená.

Stupeň rozestavěnosti stavby (či části stavby) je pro účely správné aplikace sazby daně relevantní a plátce musí být schopen jej doložit³⁵.

Příklad č. 22

Fyzická osoba (plátce) vlastní stavbu rodinného domu, ve které bydlí a podniká. K rodinnému domu náleží předzahrádka se samostatně stojící garáží. Veškeré nemovité věci jsou součástí obchodního majetku plátce. Rodinný dům byl plátcem dokončen v roce 2003 a zapsán v RÚIAN se způsobem využití rodinný dům. Má podlahovou plochu 320 m². Garáž byla dokončena v září 2024 a má podlahovou plochu 45 m².

V prosinci 2025 prodá plátce rodinný dům včetně souvisejících pozemků a garáže zájemci, který není plátcem.

Jedná se o jediné plnění, kde hlavním plněním je stavba rodinného domu. Dodání garáže a souvisejících pozemků bude (z titulu vedlejšího plnění) podléhat daňovému režimu, který se odvíjí od stavby rodinného domu. Ačkoli se jedná o první dodání, toto dodání je uskutečněno po uplynutí stanovené doby (viz § 56 odst. 1 ZDPH) od dokončení stavby rodinného domu (2003). Dodání rodinného domu včetně souvisejících pozemků a garáže je proto osvobozeno od daně. Pokud plátce uplatní volbu zdanění, dodání bude podléhat snížené sazbě daně, protože stavba je jako rodinný dům zapsána v RÚIAN a její podlahová plocha nepřesahuje 350 m².

Příklad č. 23

Stavební společnost (plátce) postavila na vlastním pozemku stavbu rodinného domu se samostatně stojící garáží. Rodinný dům byl dokončen v roce 2023 a má podlahovou plochu 320 m². Garáž byla dokončena v září 2024 a má podlahovou plochu 80 m².

V prosinci 2025 prodá plátce garáž se souvisejícím pozemkem.

Jedná se o jediné plnění, kde hlavním plněním je stavba garáže. Jelikož se jedná o první dodání uskutečněné před uplynutím stanovené doby od dokončení stavby garáže (září 2024), jedná se o plnění zdanitelné. Dodání garáže včetně pozemku podléhá základní sazbě daně. Stavba garáže v tomto případě nenaplní definici stavby pro sociální bydlení. Druh, stáří či podlahová plocha rodinného domu, se kterým byla garáž původně užívána, není proto v daném případě pro účely uplatnění DPH relevantní.

Příklad č. 24

Stavebník (plátce) má zájem postavit stavbu na pozemku jiného vlastníka (rovněž plátce). Pro tento účel uzavře s vlastníkem pozemku smlouvu o udělení práva stavby na pozemku vlastníka za úplatu. Protože se jedná o právo stavby, které je nehmotné, jedná se o zdanitelné plnění v základní sazbě daně.

Stavebník následně zahájí stavbu bytového domu. Na základě projektové dokumentace a povolení záměru stavby lze předpokládat, že stavba bude zapsána v RÚIAN jako bytový dům a bude splňovat parametry stavby pro sociální bydlení. Z důvodu nedostatku finančních prostředků však stavebník stavbu bytového domu nedokončí a právo stavby prodá jiné osobě.

³⁵ Jak je uvedeno v bodě 2. této Informace, převod pozemku, na němž se v okamžiku dodání nachází pouze základová deska pro budoucí stavbu rodinného domu, je podle judikatury SDEU dodáním stavebního pozemku. Takové dodání tedy podléhá základní sazbě daně. Případná skutečnost, že budoucí stavba naplní definici rodinného domu pro sociální bydlení, není v tomto případě relevantní, jelikož se nejedná o dodání nedokončené stavby.

Předmětem dodání je v tomto případě hmotné právo stavby, jehož součástí je nedokončená stavba pro sociální bydlení. Plnění je proto zdanitelné a podléhá snížené sazbě daně.

Příklad č. 25

Developer (plátce) přijal v srpnu 2025 zálohu na prodej bytové jednotky, která má být dokončena a prodána v prosinci téhož roku. Jednotka bude obsahovat obytný prostor o podlahové ploše 100 m² a dále podíl na společných prostorách v rozsahu 100/2500 a podíl na pozemku.

Protože jednotka neobsahuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení a zároveň se bude jednat o první dodání ve stanovené době od dokončení jednotky, dodání bude podléhat snížené sazbě daně. V srpnu 2025 plátcí vznikne povinnost přiznat daň z přijaté úplaty (ve snížené sazbě daně).

4.2. Stavební a montážní práce

Pro účely správného uplatnění sazby daně v případě stavebních nebo montážních prací je třeba v první řadě posoudit, zda se jedná o **stavební či montážní práce spojené s výstavbou**, nebo **stavební či montážní práce prováděné na dokončených stavbách**.

U stavebních nebo montážních prací spojených s výstavbou se snížená sazba daně uplatní pouze v případě, že jejich výsledkem má být stavba pro sociální bydlení. Pro naplnění definice stavby pro sociální bydlení je rozhodující budoucí stav, jak vyplývá z projektové dokumentace, povolení záměru apod. Za výstavbu se pro účely ZDPH považují stavební nebo montážní práce prováděné na nedokončených stavbách.

Okamžik dokončení stavby je upraven v § 48 odst. 6 ZDPH (obdobně jako v případě dodání stavby). Pro účely ZDPH se stavba považuje za dokončenou dnem nabytí právní moci prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo dnem splnění podmínek k trvalému užívání stavby, pokud se pro stavbu kolaudační rozhodnutí nevydává.

Pro stavební a montážní práce prováděné na dokončených stavbách nebo jejich částech je rozhodující primárně povaha stavby či prostoru, na kterých jsou tyto práce prováděny. Pro aplikaci snížené sazby daně postačuje, že se jedná o stavební nebo montážní práce prováděné na dokončené stavbě pro bydlení nebo sociální bydlení. Pokud má stavebními nebo montážními pracemi dojít ke změně charakteru stavby či prostoru, je nutné zohlednit rovněž budoucí charakter stavby, jak vyplývá z projektové dokumentace, povolení záměru apod.

4.2.1. Stavební a montážní práce spojené s výstavbou

Snížená sazba daně se podle § 49 odst. 1 ZDPH uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací spojených s **výstavbou** stavby, která je stavbou **pro sociální bydlení**.

V případě výstavby se povaha stavby posuzuje podle budoucího stavu, jak vyplývá z projektové dokumentace, povolení záměru apod.

Příklad č. 26

Stavební firma (plátce) uzavřela s objednatelem smlouvu o dílo na výstavbu rodinného domu na pozemku objednatele. Smlouva zahrnuje i výstavbu samostatně stojící garáže, domku na nářadí, studny a oplocení pozemku. Podle projektu a povolení záměru bude mít rodinný dům podlahovou plochu 250 m² a bude jako rodinný dům zapsán v RÚIAN.

Rodinný dům bude stavbou pro sociální bydlení. Obslužné stavby sloužící k využití rodinného domu nacházející se na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou rodinného domu budou rovněž stavbami pro sociální bydlení. Stavební práce spojené s výstavbou budou proto podléhat snížené sazbě daně.

Příklad č. 27

Stavební firma (plátce) uzavřela s objednatelem smlouvu na výstavbu nové kotelny. Kotelna bude sloužit výhradně k vytápění víceúčelové stavby, ve které se nachází speciální lůžkové zařízení hospicového typu, lékárna a prodejna zdravé výživy. Podlahová plocha prostorů pro sociální bydlení činí 80 % celkové podlahové plochy víceúčelové stavby. Kotelna bude samostatnou stavbou umístěnou na pozemku přiléhajícím k víceúčelové stavbě.

Protože víceúčelová stavba je stavbou pro sociální bydlení, rovněž stavba kotelny (jako obslužná stavba) je stavbou pro sociální bydlení. Výstavba kotelny bude podléhat snížené sazbě daně.

Snížená sazba daně se v souladu s § 49 odst. 2 ZDPH použije rovněž u stavebních a montážních prací, kterými se stavba nebo prostor, které nejsou dokončenou stavbou pro bydlení či sociální bydlení, **mění** na stavbu pro sociální bydlení.

Aby bylo možné použít sníženou sazbu daně, musí být výsledkem stavebních úprav stavba pro **sociální bydlení**, nikoli pouze stavba pro bydlení.

Příklad č. 28

Developer koupil rozestavěnou víceúčelovou budovu zahrnující převážně administrativní prostory. Jeho záměrem je budovu přestavět na bytový dům a jednotlivé byty následně pronajímat. Stavba bytového domu bude po dokončení obsahovat výhradně obytné prostory s podlahovou plochou do 120 m² a bude jako bytovým dům zapsána v RÚIAN. Přestavbu zajistí subdodavatelsky stavební firma (plátce).

Stavební práce spojené s přestavbou víceúčelové stavby na bytový dům budou podléhat snížené sazbě daně, protože těmito stavebními pracemi dojde ke změně stavby, která není stavbou pro bydlení ani pro sociální bydlení, na stavbu pro sociální bydlení.

4.2.2. Stavební a montážní práce prováděné na dokončených stavbách

4.2.2.1. Dokončené stavby pro bydlení či sociální bydlení

Snížená sazba daně se podle § 49 odst. 4 ZDPH dále uplatní při **poskytnutí stavebních nebo montážních prací na dokončených stavbách pro bydlení nebo sociální bydlení**.

Snížená sazba daně se uplatní i u stavebních nebo montážních prací prováděných na takové části dokončené stavby, která neslouží k bydlení (např. prodejna potravin), pokud stavba jako celek je dokončenou stavbou pro bydlení nebo sociální bydlení. Tento přístup vychází z jazykového výkladu zákona, kterému odpovídá dlouhodobě uplatňovaná správní praxe. Je rovněž výslovně potvrzen důvodovou zprávou k Novele³⁶.

³⁶ Důvodová zpráva k Novele, § 49 odst. 4 a 5, uvádí: „Nadále také platí, že pokud jsou prováděny stavební nebo montážní práce v nebytovém prostoru (příkladně prodejna potravin v přízemí) dokončené stavby bytového domu, pak díky tomu, že se předmětná část nebytového prostoru nachází v bytovém domě, uplatní se na tyto práce snížená sazba daně.“

Z tohoto ustanovení však existují výjimky pro případy, kdy se stavebními pracemi změní druh stavby (viz dále).

Příklad č. 29

Právník osoba vlastní stavbu zapsanou v RÚIAN jako bytový dům. V přízemí se nacházejí komerční prostory (supermarket), v dalších nadzemních podlažích se nacházejí obytné prostory (byty).

Z důvodu havárie na vodovodním potrubí musí vlastník stavby zajistit opravu stropu a podlahy ve dvou bytech. Jeden z bytů má podlahovou plochu 80 m², druhý má podlahovou plochu 160 m².

Opravu provede specializovaná firma (plátce). Stavební a montážní práce spojené s opravou budou podléhat snížené sazbě daně, neboť se jedná o práce prováděné na dokončené stavbě pro bydlení.

Plátce dále objedná stavební práce, kterými má dojít ke změně vnitřního uspořádání (příčky) komerčních prostor. Stavební práce budou podléhat snížené sazbě daně, neboť se jedná o stavební práce prováděné na dokončené stavbě pro bydlení.

Vlastník stavby nechá provést rovněž modernizaci výtahů v budově. Stavební a montážní práce spojené s modernizací budou podléhat snížené sazbě daně, neboť se jedná o práce prováděné na dokončené stavbě pro bydlení.

Příklad č. 30

Fyzická osoba vlastní rodinný dům (stavba je takto zapsána v RÚIAN) o podlahové ploše 400 m² společně se samostatně stojící garáží a souvisejícími pozemky. Z důvodu špatného stavu si u stavební společnosti (plátce) objednala opravu fasády rodinného domu a opravu střechy garáže.

Stavební práce budou podléhat snížené sazbě daně, protože rodinný dům (hlavní stavba) i garáž (obslužná stavba) jsou stavbou pro bydlení.

Příklad č. 31

Nemocnice vlastní víceúčelovou stavbu, ve které se nachází speciální lůžkové zařízení hospicového typu, lékárna a prodejna zdravé výživy. Podlahová plocha prostorů pro sociální bydlení (speciální lůžkové zařízení hospicového typu) činí 80 % celkové podlahové plochy víceúčelové stavby. Vytápění tohoto domu zajišťuje kotelna, která je samostatnou stavbou umístěnou na přiléhajícím pozemku. Nemocnice si u specializované společnosti (plátce) objedná modernizaci rozvodů v kotelně.

Kotelna je obslužnou stavbou ke stavbě pro sociální bydlení, a proto je rovněž stavbou pro sociální bydlení. Stavební práce budou podléhat snížené sazbě daně, neboť se jedná o stavební práce prováděné na dokončené stavbě pro sociální bydlení.

Od 1. 7. 2025 však podle § 49 odst. 4 ZDPH (věta druhá) platí, že v případě, kdy se poskytnutím stavebních či montážních prací dokončená stavba pro bydlení či sociální bydlení **mění na stavbu nebo prostor, které již není stavbou pro bydlení či sociální bydlení**, podléhají tyto práce základní sazbě daně. Základní sazba daně se tak bude vztahovat například na přestavbu dokončené stavby bytového domu na administrativní budovu, přestavbu domova pro seniory na hotel apod.

Pro správnou aplikaci sazby daně je v takových případech rozhodující jak stávající charakter stavby (tj. musí se jednat o stavební nebo montážní práce prováděné na dokončené stavbě pro bydlení či sociální bydlení), tak budoucí stav stavby (tj. stavba se těmito pracemi změní na stavbu, která již není stavbou pro bydlení či sociální bydlení), jak vyplývá z projektové dokumentace, povolení záměru apod.

Příklad č. 32

Fyzická osoba vlastní dvě dokončené bytové jednotky v bytovém domě. Každá z těchto jednotek zahrnuje obytný prostor o podlahové ploše 100 m² a podíl na společných částech stavby a pozemku. Vlastník objedná stavební firmu (plátce), která uvedené jednotky stavebně propojí. Výsledkem stavebních prací je obytný prostor o podlahové ploše 200 m².

Stavební firma provádí stavební práce na dokončené stavbě pro sociální bydlení, v jejichž důsledku obytný prostor sice přestává být prostorem pro sociální bydlení, zůstává však prostorem pro bydlení. Stavební práce, kterými došlo k propojení jednotek, proto podléhají snížené sazbě daně.

Aplikace snížené sazby daně v tomto případě vychází z ustanovení § 49 odst. 4 ZDPH, protože se jedná o stavební práce prováděné na dokončené stavbě ve smyslu § 48 odst. 6 ZDPH (tj. nikoli o výstavbu ve smyslu § 49 odst. 1 ZDPH).

Příklad č. 33

Podnikatel vlastní dokončenou stavbu rodinného domu. Protože jej hodlá nadále využívat výhradně pro poskytování ubytovacích služeb, nechá provést nezbytné stavební úpravy, jejichž výsledkem je stavba ubytovacího zařízení. Stavební úpravy zajistí subdodavatel (plátce). Po provedení stavebních úprav dojde ke změně zápisu způsobu využití stavby v RÚIAN.

Protože v důsledku stavebních prací provedených na dokončené stavbě pro bydlení došlo ke změně této stavby na stavbu ubytovacího zařízení, která není stavbou pro bydlení ani pro sociální bydlení, podléhají stavební práce základní sazbě daně.

Příklad č. 34

Developer vlastní dokončenou stavbu bytového domu pro sociální bydlení. Následně provede nástavbu o dvě nadzemní podlaží, ve kterých vybuduje mezonetové byty (jedná se o obytné prostory s podlahovými plochami nad 120 m²). Stavební úpravy zajistí dodavatel (plátce). Stavba je nadále evidována v RÚIAN jako bytový dům, v důsledku stavebních úprav se však sníží poměr podlahových ploch tvořených obytnými prostory pro sociální bydlení. Stavba tak nebude nadále splňovat definici bytového domu pro sociální bydlení.

V důsledku stavebních prací provedených na dokončené stavbě pro sociální bydlení, přestává být bytový dům stavbou pro sociální bydlení, avšak zůstává stavbou pro bydlení. Stavební práce proto podléhají snížené sazbě daně (viz § 49 odst. 4 ZDPH).

4.2.2.2. Dokončené stavby, které nejsou stavbou pro bydlení ani sociální bydlení

Podle § 49 odst. 5 ZDPH se u stavebních úprav prováděných **na dokončených stavbách, které nejsou stavbou pro bydlení nebo sociální bydlení**, použije snížená sazba daně pouze v případě, kdy jsou stavební úpravy prováděny na těch částech staveb, které slouží **výhradně** k bydlení nebo sociálnímu bydlení (ve smyslu § 48a odst. 1 písm. c) ZDPH nebo § 48a odst. 2 ZDPH nebo § 48a odst. 4 ZDPH).

Dané ustanovení tak fakticky dopadá zejména na stavební úpravy obytných prostorů nebo obytných prostorů pro sociální bydlení, které se nacházejí například ve víceúčelové stavbě (resp. v jakékoli stavbě, která není stavbou pro bydlení či sociální bydlení ve smyslu ZDPH). Jde například o stavební úpravy obytného prostoru (bytu) v administrativní budově. Dále se může jednat například o stavební úpravy domova pro seniory nacházejícího se ve víceúčelové stavbě, která není stavbou pro sociální bydlení ve smyslu § 48a odst. 3 ZDPH (tj. jiné účely využití převažují nad využitím pro sociálním bydlením).

V souladu s § 49 odst. 2 ZDPH však platí, že se snížená sazba daně použije i v případě stavebních nebo montážních prací, kterými se stavba³⁷ nebo prostor **mění** na stavbu pro sociální bydlení. Může se jednat například o přestavbu hotelu na bytový dům pro sociální bydlení nebo o přestavbu nebytové jednotky na obytný prostor o podlahové ploše nepřesahující 120 m². Aby bylo možné použít sníženou sazbu daně, výsledkem stavebních úprav musí být stavba pro **sociální bydlení**, nikoli pouze stavba pro bydlení.

Příklad č. 35

Právnícká osoba vlastní dokončenou stavbu, která zahrnuje administrativní prostory, obytné prostory a společnou garáž, a je v RÚIAN zapsána jako stavba víceúčelová.

Vlastník objedná stavební firmu (plátce), která provede stavební úpravy (snížení stropů) administrativních prostor. Stavební práce podléhají základní sazbě daně, neboť daná část stavby neslouží k bydlení, ani nedochází k její změně na stavbu pro sociální bydlení.

Stavební firma dále provede stavební úpravu části administrativních prostor. V důsledku stavebních úprav vznikne v části těchto prostor obytný prostor (byt) o podlahové ploše 80 m². Stavební práce podléhají snížené sazbě daně, neboť se těmito stavebními pracemi prostor změnil na obytný prostor pro sociální bydlení.

Stavební firma provede rovněž rekonstrukci koupelny jednoho z bytů. Stavební práce podléhají snížené sazbě daně, neboť jsou prováděny na části stavby, která slouží výhradně k bydlení.

Příklad č. 36

Developer koupil hotel zkolaudovaný v roce 2000. Jeho záměrem je hotel přestavět na stavbu bytového domu a jednotlivé bytové jednotky následně rozprodat. Podle projektu a povolení záměru stavby má stavba bytového domu obsahovat luxusní byty s podlahovou plochou nad 150 m².

Přestavbu hotelu zajistí stavební firma (plátce). Protože výsledkem stavebních úprav má být stavba pro bydlení, nikoli stavba pro sociální bydlení, budou stavební práce spojené s dokončením stavby podléhat základní sazbě daně.

V § 49 odst. 5 ZDPH je od 1. 7. 2025 dále stanoveno, že u poskytnutí prací na částech stavby, které jsou určeny nebo slouží výhradně k bydlení nebo sociálnímu bydlení, a částech stavby určených nebo sloužících k jinému účelu, se základ daně stanoví podle poměru podlahových ploch prostorů určených nebo sloužících výhradně k bydlení nebo sociálnímu bydlení a prostorů určených nebo sloužících k jinému účelu k celkovému součtu těchto podlahových ploch.

Ustanovení § 49 odst. 5 ZDPH pokrývá pouze situace, kdy jsou stavební a montážní práce poskytovány jak na prostorech určených výhradně pro bydlení (např. byty) i na jiných prostorech

³⁷ Jiná než dokončená stavba pro bydlení nebo sociální bydlení.

(např. komerční prostory či společné prostory) a přitom se jedná o jediné nedělitelné plnění. V takovém případě plátce nepoužije základní sazbu daně na celé plnění, ale základ daně rozdělí podle poměru podlahových ploch a aplikuje základní a sníženou sazbu daně na příslušnou část základu daně.

Příklad č. 37

Plátce vlastní dokončenou stavbu polyfunkčního domu, který obsahuje obytné prostory (byty) a obchodní prostory. Objednal stavební úpravu elektrorozvodů v bytové i nebytové části a obdržel daňový doklad (od plátce) na celkovou částku 400 000 Kč (plnění je předmětem režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku).

Protože poměr podlahových ploch prostor pro bydlení a ostatních prostor činí 20 % : 80 %, základ daně rozdělí ve stejném poměru. Ze základu daně v částce 80 000 Kč odvede daň ve snížené sazbě, ze základu daně v částce 320 000 Kč odvede daň v základní sazbě.

5. Další

Pravidla pro osvobození od daně při dodání nemovité věci a pravidla pro uplatnění snížené či základní sazby daně se uplatní i v případech, kdy dochází k fikci dodání nemovité věci na základě § 13 odst. 4 ZDPH.

Jedná se například o vklad nemovité věci, pokud vkladatel uplatnil u tohoto majetku nebo jeho části nárok na odpočet daně, nebo o vyřazení nemovité věci z obchodního majetku, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn nárok na odpočet daně.

Závěr

Pro daňové povinnosti vzniklé od 1. 7. 2025 se použije tato informace.

Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. j. 62134/15/7100-20116-050485 včetně na tuto informaci navazujícího materiálu s názvem Odpovědi na dotazy týkající se aplikace „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“ č. j. 125189/16/7100-20116-050485 lze využít pouze pro daňové povinnosti vzniklé do 30. 6. 2025.

Ing. Blanka Mattauschová
ředitelka odboru a zástupkyně ředitele sekce

Příloha

Příloha k Informaci k uplatňování DPH u nemovitých věcí od 1. 7. 2025 – výpočet podlahových ploch