Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021

Obsah

1. Úvod 1
2. Nájem nemovité věci 2
3. Novela v oblasti nájmu nemovitých věcí 3
3.1 Zdanění nájmu nemovitých věcí do 31. 12. 2020 3
3.2 Zdanění nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021 4
4. Upozornění k povinnosti provést úpravu odpočtu daně v případě skončení možnosti zdanit nájem nemovité věci 8
5. Závěr 8

1. Úvod

Generální finanční ředitelství (GFŘ) z důvodu jednotného postupu při uplatňování § 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), vydává tuto informaci, která se týká nájmu nemovitých věcí podle ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021[1].

[1] Novelizace § 56a odst. 3 ZDPH byla provedena zákonem č. 80/2019 Sb. s platností od 27. 3. 2019.

2. Nájem nemovité věci

Právní úprava osvobození od daně a výjimek z osvobození od daně u nájmu nemovité věci obsažená v § 56a ZDPH v současnosti vychází z čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 směrnice o DPH[2]. Před účinností směrnice o DPH bylo osvobození od daně u nájmu a pachtu nemovitostí upraveno v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice[3].

Osvobození od daně musí být v členských státech uplatňováno jednotně, což platí i pro výklad pojmů, s nimiž zmíněné směrnice v příslušných ustanoveních pracují. Jedním z těchto pojmů je i „nájem“, jehož věcný obsah není podmíněn obsahem, jaký mu vtiskává soukromé právo jednotlivých členských států. Právě naopak se jedná o pojem autonomní, který musí být v rámci EU vykládán jednotně. Zdrojem jednotného výkladu je ustálená judikatura Soudního dvora EU. Vzhledem k tomu, že přijetím směrnice o DPH nedošlo u osvobození od daně u nájmu nemovitostí oproti úpravě obsažené v šesté směrnici k věcným změnám, je judikatura Soudního dvora EU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice použitelná i na úpravu obsaženou v čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 směrnice o DPH.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU se o nájem nemovitosti ve smyslu článku 13 části B písm. b) šesté směrnice (a tudíž i podle současné úpravy obsažené ve směrnici o DPH) jedná v případě, že jsou splněny všechny znaky charakteristické pro toto plnění, tj. vlastník nemovitosti převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat jeho majetek a vyloučí z tohoto práva ostatní osoby[4]. Soudní dvůr EU rovněž upřesnil, že osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitého majetku hospodářskou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu. Takovou činnost je třeba odlišovat od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového a obchodního podnikání, jako jsou činnosti, na něž se vztahují výjimky stanovené v bodech 1 až 4 tohoto ustanovení[5], anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení[6].

---

[2] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
[3] Směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.
[4] V tomto smyslu viz rozsudky C-210/11 a C-211/11 Medicom a Maison Patrice Alard, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, bod 22.
[5] Odpovídající čl. 135 odst. 2 písm. a) až d) směrnice o DPH.
[6] V tomto smyslu viz rozsudky C-326/99 „Goed Wonen“, body 52 a 53; C-284/03 Temco Europe, bod 20, jakož i C-278/18 Mesquito, bod 19.

Podle judikatury Soudního dvora EU výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice, včetně pojmu „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“, je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu[7]. Není-li splněna jedna z podmínek článku 13 část B písm. b) šesté směrnice, nelze toto ustanovení uplatnit *per analogiam* z důvodu, že se dotčené užívání nemovitosti nejvíce blíží nájmu[8]. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité pro označení osvobození od daně měly být vykládány způsobem, který by vyloučil jejich účinky[9].

Při posuzování, zda daná služba splňuje podmínky nájmu, je třeba přihlédnout ke všem znakům daného plnění, jakož i k okolnostem, za nichž probíhá. **Rozhodujícím prvkem je v tomto ohledu objektivní povaha dotčeného plnění, a to nezávisle na tom, jak strany toto plnění kvalifikovaly**[10].

3. Novela v oblasti nájmu nemovitých věcí

Podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s ustanovením § 56a odst. 1 ZDPH je nájem nemovité věci osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně s výjimkou

- krátkodobého nájmu[11],
- poskytování ubytovacích služeb,
- nájmu prostor a míst pro parkování vozidel,
- nájmu bezpečnostních schránek a
- nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.

3.1 Zdanění nájmu nemovitých věcí do 31. 12. 2020

Podle § 56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2020 se plátce mohl rozhodnout, že u nájmu nemovité věci jinému plátci pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatní daň na výstupu, a to bez dalších zákonem stanovených omezení.

---

[7] V tomto smyslu viz rozsudky C-150/99 Stockholm Lindöpark, bod 25; C-358/97 Komise v. Irsko, body 52 a 55; C-275/01 Sinclair Collis, bod 23; C-284/03 Temco Europe, bod 17; C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, bod 29, C-174/06 CO.GE.P, bod 27; C-451/06 Gabriele Walderdorff, bod 18.

[8] V tomto smyslu viz rozsudky C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, bod 23 a v něm citovaná judikatura.

[9] V tomto smyslu viz rozsudky C-284/03 Temco Europe, bod 17, C-174/06 CO.GE.P, bod 28.

[10] V tomto smyslu viz rozsudky C-451/06 Gabriele Walderdorff, bod 17; C-270/09 MacDonald Resorts, bod 46; C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, bod 21.

[11] V tomto smyslu viz § 56a odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDPH.

3.2 Zdanění nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021

Podle ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH účinného od 1. 1. 2021 **se plátce sice i nadále může rozhodnout, že u nájmu nemovité věci jinému plátci pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatní daň na výstupu, nicméně nově jsou stanoveny výjimky z této možnosti uplatnění daně na výstupu. Toto nové omezení možnosti zdaňovat nájem nemovité věci dopadá i na smluvní vztahy uzavřené před 1. 1. 2021.**

Od 1. 1. 2021 tak není možné podrobit zdanění nájem[12]

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

Zde je nutné zdůraznit, že určení stavby pro trvalé bydlení vychází zejména z vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů; vyhlášky č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů; vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Rovněž je nutné připomenout, že vymezení okruhu nemovitých věcí uvedených v ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH je prakticky totožné s vymezením nemovitých věcí uvedených v ustanovení § 48 ZDPH. Bude-li se tedy jednat např. o stavbu dle § 56a odst. 3 písm. a) ZDPH (o rodinný dům dle katastrálních předpisů), pak jeho nájem bude muset být osvobozen

[12] Zákonodárce přijetí novely ust. § 56a odst. 3 ZDPH odůvodňoval v bodu 112 důvodové zprávy tím, že *dosavadní ustanovení § 56a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty doposud umožňovalo, aby se plátce rozhodl, že u nájmu jakékoliv nemovité věci jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň.* ***Z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně se nově navrhuje změna, podle které je omezena tato volba v případech, kdy předmětem nájmu pro jiného plátce jsou stavby, části staveb, jednotky, právo stavby a pozemek, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení*** (důraz přidán GFŘ).

od daně, přičemž se u stavebních a montážních pracích, které budou provedeny na dokončené stavbě pro bydlení nebo stavbě pro sociální bydlení (na tomto rodinném domě dle katastrálních předpisů), uplatní první snížená sazba daně. Nelze tak aplikovat přístup, že by u stavebních a montážních pracích, které budou provedeny na dokončené stavbě pro bydlení nebo stavbě pro sociální bydlení (na rodinném domě dle katastrálních předpisů), byla aplikována první snížená sazba daně, přičemž by pro účely nájmu nemovité věci ve smyslu ustanovení § 56a ZDPH byla takováto stavba považována za jinou stavbu než za rodinný dům uvedený § 56a odst. 3 písm. a) ZDPH a její nájem by byl podroben zdanění.

Ad a)

Stavbou rodinného domu se dle katastrálních předpisů rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví[13]. Způsob využití stavby jako rodinného domu je také zapsán v katastru nemovitostí. Pakliže tedy bude předmětem nájemní smlouvy stavba, která bude jako rodinný dům zapsána v katastru nemovitostí, pak nájem takovéto stavby bude od 1. 1. 2021 za všech okolností osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.

Ad b)

Definice obytného prostoru je pro účely daně z přidané hodnoty uvedena v § 48 odst. 4 ZDPH, přičemž obytným prostorem se rozumí byt nebo jiný soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, které svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením odpovídají požadavkům na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny. Zde je nutné vycházet z toho, že byt, resp. obytný prostor je určen stavebně technickým uspořádáním, nikoliv účelem užití, a jako takový musí splňovat požadavky na trvalé bydlení. Pakliže tedy bude předmětem nájemní smlouvy obytný prostor, který by se měl nacházet v budově s číslem popisným nebo evidenčním, přičemž se jedná o byt[14], pak nájem takovéhoto obytného prostoru (bytu) bude

[13] Viz § 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů.

[14] Jen pro úplnost je nutné doplnit, že bytem se pro účely § 3 písm. g) vyhlášky č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, ve znění pozdějších předpisů rozumí *soubor místností, popřípadě jedna obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení a je k tomuto účelu užívání určen*, přičemž podle písm. i) téže vyhlášky je *obytnou místností část bytu, která splňuje požadavky předepsané touto vyhláškou, je určena k trvalému bydlení a má nejmenší podlahovou plochu 8 m^2. Kuchyň, která má plochu nejméně 12 m^2 a má zajištěno přímé denní osvětlení, přímé větrání a vytápění s možností regulace tepla, je obytnou místností. Pokud tvoří byt jedna obytná místnost, musí mít podlahovou plochu nejméně 16 m^2; u místností se šikmými stropy se do plochy obytné místnosti nezapočítává plocha se světlou výškou menší než 1,2 m.*

od 1. 1. 2021 za všech okolností osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. U výše uvedeného obytného prostoru je totiž naplněna podmínka určení pro trvalé bydlení. Pokud se bude jednat o prostor se způsobem využití např. jako ateliér (a takto i zapsán v katastru nemovitostí), pak takovýto ateliér není svým stavebně technickým uspořádáním určen pro trvalé bydlení a nejedná se tak o obytný prostor ve smyslu § 48 odst. 4 ZDPH.

Ad c)

Jednotkou, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je v zásadě nutné rozumět obytné prostory, k nimž náleží nejvýše garáže, sklepy nebo komory. Obytný prostor zpravidla bude jednotkou např. dle občanského zákoníku[15], jako jednotka bude zapsán v katastru nemovitostí a u způsobu využití bude uveden byt. Bude-li předmětem nájmu např. jednotka zahrnující obytný prostor včetně k němu náležející garáže, sklepa nebo komory, pak takovýto nájem bude osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Bude-li předmětem nájmu např. jednotka se způsobem využití ateliér, pak takovýto ateliér včetně k němu náležející garáže, sklepa nebo komory bude moci být i nadále podroben zdanění. Ateliér je nebytovým prostorem, a proto jednotka, která je zapsána v katastru nemovitostí se způsobem využití ateliér, nesplňuje vymezení v ustanovení § 56a odst. 3 písm. c) ZDPH, protože zahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru. Na takovýto ateliér včetně garáže, sklepa nebo komory se tedy nebude vztahovat omezení volby zdanění u nájmu nemovité věci.

Ustanovení § 56a odst. 3 písm. c) ZDPH tedy nebude v zásadě zahrnovat nájem nebytových jednotek, jakými mohou být např. garáž, sklep nebo komora. Sklep, komora nebo jiné nebytové prostory (např. obchodní prostory prodejny potravin) jako samostatné jednotky mohou být i nadále předmětem rozhodnutí plátce o zdanění takovéhoto nájmu jinému plátci. Nájem garáže jako samostatné jednotky nebo garážového státní (jako část samostatné jednotky) jsou podrobeny zdanění za všech okolností dle ustanovení § 56a odst. 1 písm. c) ZDPH.

Ad d)

Za stavbu, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby tvořeno obytným prostorem, bude považován zejména bytový dům, či jiná stavba. Např. bytovým domem je totiž stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena[16]. Bude-li tedy pronajímána např. stavba bytového domu,

[15] V tomto smyslu viz § 1163 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdější předpisů.
[16] Viz § 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů.

či jiná stavba, u níž bude podlahová plocha obytného prostoru tvořit 60 a více % z celkové podlahové plochy bytového domu[17], či jiné stavby, pak takovýto nájem bude vždy osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.

Zdanit rovněž nebude možné nájem části stavby, pokud alespoň 60 % podlahové plochy pronajímané části je tvořeno obytným prostorem.

Bude-li předmětem nájmu např. stavba bytového domu, u něhož 59 % z celkové podlahové plochy tvoří podlahová plocha obytných prostorů, nebo část stavby bytového domu, u níž 59 % z celkové podlahové plochy pronajímané části tvoří podlahová plocha obytných prostorů, je možné nájem takovéto stavby podrobit zdanění, jelikož nejsou splněny podmínky § 56a odst. 3 písm. d) ZDPH.

Ad e)

Z tohoto ustanovení plyne, že bude-li pronajímán pozemek, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba vymezená výše pod písmenem d), nelze nájem takovéhoto pozemku podrobit zdanění. Takovýto nájem tedy bude vždy osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Ostatní pozemky neuvedené v § 56a odst. 3 písm. e) ZDPH mohou být podrobeny zdanění.

Ad f)

Ustanovení § 56a odst. 3 písm. f) nově zavádí povinné osvobození od daně bez nároku na odpočet daně v případě nájmu práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba vymezená výše pod písmenem d), s níž je právo stavby pronajímáno. Bude-li tedy předmětem nájemního vztahu např. právo stavby zahrnující stavbu rodinného domu, pak takovýto nájem bude vždy osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.

[17] Výpočet podlahové plochy je uveden v části 2.2.3. Zjištění podlahové plochy u bytového domu, resp. bytového domu pro sociální bydlení v Informaci GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. Informaci lze nalézt na internetových stránkách Finanční správy: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf

4. Upozornění k povinnosti provést úpravu odpočtu daně v případě skončení možnosti zdanit nájem nemovité věci

Plátci DPH, kterým novelizované ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH neumožní od 1. 1. 2021 u nájmu nemovitých věcí uplatňovat DPH, budou povinni při naplnění podmínek § 78 a násl. ZDPH provést úpravu odpočtu daně. Dle ustanovení § 78 odst. 3 ZDPH činí lhůta pro úpravu odpočtu v případě staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení **10 let od roku pořízení** staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení.

Pro úplnost je nutné doplnit, že z důvodu přípravy plátců na nové podmínky v oblasti osvobození nájmu nemovité věci, které nabydou účinnosti od 1. 1. 2021, byla zákonodárcem aplikována téměř dvou letá legisvakanční lhůta. Plátci DPH tak měli dostatečný prostor pro úpravu vzájemných smluvních vztahů, které by tak měly reflektovat změněné podmínky nájmu nemovité věci. Tato téměř dvouletá lhůta byla také aplikována také k tomu, aby plátci DPH měli dostatečný prostor pro to, aby údaje obsažené v katastru nemovitostí reálně odpovídaly skutečnému stavu nemovité věci (např. je-li stavba zapsána v katastru nemovitých věci jako rodinný dům, tak aby tento formální zápis odpovídal realitě a nejednalo se ve skutečnosti např. o stavbu pro rodinnou rekreaci).

5. Závěr

Tato informace nabývá účinnosti dnem 1. 1. 2021.