

Daň z přidané hodnoty v nájemních vztazích v roce 2021



Ing. Petr Koubovský,
daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Příspěvek si klade za cíl podrobněji seznámit čtenáře s některými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), zejména s ohledem na ustanovení nově účinná od 1. 1. 2021, a dále také s některými úskalími při zdaňování pronájmu vybraných nemovitých věcí ve vazbě i na provedené opravy či technická zhodnocení. I když se mnohdy zdá, že slova zákona jsou jednoznačná, realita může být (a také zpravidla je) jiná a přináší mnohdy spousty otázek.

Úvod

Domnívám se, že problematika pronájmu nemovitých věcí z hlediska DPH je již vcelku ustálená, nicméně stále se lze setkat s několika možnými otázkami, na které bych rád upozornil.

Pro účely DPH jsou nemovitými věcmi ve smyslu § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“), chápány pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim a také práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných¹, na rozdíl od inženýrských sítí.²

Místo plnění se u nájmu nemovité věci řídí podle místa, kde se nemovitá věc, k níž se tyto služby vztahují, nachází, tj. při umístění v tuzemsku je vždy posuzováno z hlediska uplatnění DPH podle ZDPH platného pro Českou republiku.

Zákon DPH považuje nájemní vztah za závazek pronajímatele přenechat nájemci věc k dočasnému užívání, přičemž nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné. Zákon o DPH vlastní definicí nájmu nedisponuje, to mu však nebrání ve vztahu k nemovitostem osvobodit jejich nájem od daně bez nároku na odpočet daně, ovšem s několika výjimkami. Plátce DPH se však může rozhodnout, že u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti daň uplatní.³ Tento postup je však možný pouze za současného splnění dvou podmínek:

- nájemce je plátcem DPH
- a používá předmět nájmu k ekonomické činnosti (doporučuji tyto skutečnosti adekvátně promítnout do textace nájemní smlouvy).

Jen pro forma bych upozornil, že dle § 4 odst. 4 písm. g) ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí nájmem také podnájem, pacht a podpacht.

Určitě nelze opomenout ani skutečnost, že při uskutečňování nájmu nemovitých věcí osvobozených od DPH nemá pronajímatel nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s tímto nájmem, tj. např. právě u oprav a technického zhodnocení.

PŘÍKLAD 1: Osvobozený nájem/nemožnost odpočtu

Společnost (plátce DPH) provedla rekonstrukci nebytových prostor a ty pronajímá neplátcům jako osvobozený nájem.

Při rekonstrukci prostor nemá společnost nárok na odpočet DPH na vstupu, přičemž hodnotu nájemného uvede na řádek 50 daňového přiznání.

PŘÍKLAD 2: Volba zdanit nájemné plátcí

Společnost (plátce DPH) provedla rekonstrukci nebytových prostor, které pronajímala plátcí pro provozování jeho podnikatelské činnosti. Plátcí se dohodli, že poskytovatel nájmu uplatní daň u nájmu.

Plátce tedy má při rekonstrukci nebytových prostor plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

V tomto případě jen upozorňuji na případy pronájmu nebytových prostor pro výkon veřejné správy, např. obecního úřadu apod., protože ten není ekonomickou činností. Ani v případě, kdy by orgán státní správy byl plátce, se tedy nemůže pronajímatel rozhodnout nájem zdanit.

PŘÍKLAD 3: Nájem nebytových prostor zdanitelný vs. osvobozený

Společnost (plátce daně) vlastní administrativní budovu pronajímá část nebytových prostor v této budově zčásti jiným firmám, které jsou plátcí DPH, a zčásti neziskové organizaci, která není plátcem DPH.

Při nájemném vůči plátcům využívá možnosti daně § 56a odst. 3 ZDPH a zdaňuje je. U nájmu neziskové organizaci společnost povinně uplatňuje osvobození od daně bez nároku na odpočet daně.

Dále je na místě určitě zmínit i skutečnost, že samotný pronájem parkoviště, resp. parkovacího stání je vždy zdanitelné plnění. Pokud by dané stání bylo pronajímáno s rodinným domem plátcí, tento nájem je osvobozen od DPH dle § 56a ZDPH (hlavním plněním je nájem rodinného domu).

Neméně důležitou problematikou je stanovení tzv. dne uskutečnění zdanitelného plnění („DUZP“). U nájmu nemovité věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně se považuje plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku.⁴ Obecně se při stanovení DUZP vychází z údajů a dat stanovených v nájemních smlouvách, nejpozději pak musí plátce přiznat své plnění nejpozději k 31. 12. daného kalendářního roku.

Rád bych také upozornil, že osvobození od daně se nevztahuje na poskytnutí ubytovacích služeb zařazených do číselného kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55, tj. např. ubytování v hotelích a podobných zařízeních (včetně každodenního úklidu), rekreační a ostatní krátkodobé ubytovací služby, jako jsou ubytovací služby v mládežnických hostelech, horských chatách a rekreačních chatách a dále také na ubytování v tábořících a kempch. Dle názoru GFŘ je třeba ubytovací službou rozumět i krátkodobé pronájmy bytů poskytované přes internetové platformy typu Airbnb či jiné.

Novinky v DPH k 1. 1. 2021

Od 1. 1. 2021 jsou platná některá nová omezení, která se vztahují i na nájemní smlouvy uzavřené před tímto datem.

V návaznosti na výše uvedenou volbu pronajímatele nájemné podrobit DPH na výstupu je nutné upozornit na změnu podmínek umožňujících tento postup. Aplikace DPH na výstupu nově již není u nájmu vymezených staveb určených pro trvalé bydlení, např. tedy u staveb určených pro trvalé bydlení, a to zejména u nájmu bytů, bytových a rodinných domů. Tato změna podmínek pro zdaňování nájmu nemovité věci se jistě projeví při uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu ve vztahu k nemovité věci, pronajímatel musí povinně uplatnit od 1. 1. 2021 režim osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, a to jak vůči neplátcům, tak i plátcům DPH.

Je tedy třeba mít na paměti, že s touto změnou bude spojena případná úprava odpočtu daně podle § 78 a 78a ZDPH z důvodu změny účelu použití dlouhodobého majetku. Úpravu odpočtu je nutné provést jak z pořizovací ceny nemovité věci (jestliže byl při jejím pořízení uplatněn odpočet daně), tak u provedených technických zhodnocení ve smyslu § 33 ZDPH. Lhůta pro úpravu odpočtu je desetiletá. Úprava se provádí ve výši jedné desetiny uplatněného odpočtu, a to v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, v němž bude uplatňováno osvobození od daně. To se pokusím vysvětlit v následujícím příkladu.

PŘÍKLAD 4: Osvobozený nájem bytové jednotky úprava odpočtu v 2021

Společnost (měsíční plátc DPH) koupila od jiného plátce v roce 2018 byt s podlahovou plochou 80 m², který byl poprvé kolaudován také v roce 2018. Prodej této bytové jednotky v roce 2018 podléhal režimu zdanění podle § 56 odst. 3 ZDPH, přičemž při pořizovací ceně bytu ve výši 10 mil. Kč bez daně a sazbě 15 % činila daň 1 500 000 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost v roce 2019 byt pronajala plátc DPH (a ten jej zároveň využíval pro svoje podnikání), mohl být nájem tohoto bytu zdaňován, což umožnilo společnosti si také při jeho pořízení uplatnit plný nárok na odpočet daně ve výši 1 500 000 Kč.

- Od 1. 1. 2021 však musí Společnost jako pronajímatel přejít podle novelizovaného znění § 56a odst. 3 ZDPH povinně na režim osvobození od daně u nájmu uvedeného bytu. Porovnáním příslušných ukazatelů: ukazatel nároku na odpočet daně ke dni provedení úpravy bude 0 % (byt použit zcela pro osvobozený nájem), ukazatel nároku na odpočet daně v roce 2018 při pořízení bytu bude 100 % (výhradní použití bytu pro zdanitelná plnění).

Částka úpravy odpočtu se uvede do ř. 60 daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku 2021 se záporným znaménkem a původně uplatněný odpočet daně se sníží o 150 000 Kč. Obdobně bude společnost muset pokračovat i v následujících letech (lhůta činí deset let počínaje rokem, v němž byl uplatněn odpočet při pořízení bytu), pokud i nadále bude předmětný byt pronajímat, tj. skončí v roce 2027.

Snížená sazba daně – 15 %

V kontextu s výše uvedenými sděleními platí, že má-li se při poskytnutí stavebních či montážních prací (zpravidla právě při realizaci TZH) uplatnit 15 % snížená sazba DPH, musí se jednat o práce na dokončené stavbě pro bydlení nebo stavbě pro sociální bydlení.⁵

Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací

Stavebními a montážními pracemi lze rozumět nejen přístavby, nástavby nebo rekonstrukce (tj. TZH), ale i opravy, jako je např. malování, výměna podlahových krytin, výměna výtahů, čištění odpadních trubek, instalace protipožární izolace apod. U stavebních a montážních prací lze v obecné rovině aplikovat režim přenesení daňové povinnosti.⁶ Režim přenesení daňové povinnosti lze uplatnit pouze při poskytnutí těchto služeb mezi dvěma již zaregistrovanými plátcí DPH – nestačí totiž skutečnost, že osoba povinná k dani je plátcem ze zákona, je nutné, aby byla osoba i registrována správcem daně.⁷ Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, použije plátcce režim přenesení daňové povinnosti, což mimo jiné předpokládá schopnost zařazení do správného kódu klasifikace CZ-CPA. V případě nejistoty se plátcce může na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti domluvit s protistranou – pak se má za to, že předmětné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.

Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti však rozhodně nemá vliv na ne/možnost uplatnění odpočtu daně na vstupu ve smyslu výše uvedených skutečností.

Vypořádání TZH při ukončení nájmu

Prenechá-li nájemce po ukončení nájmu pronajímateli za úplatu technické zhodnocení provedené nájemcem na najatém majetku v průběhu nájemního vztahu se souhlasem pronajímatele, jedná se o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH.⁸ V takovém případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem ukončení nájmu.

Jistina (dříve kauce)

Jistina (někdy se označuje také jako kauce) je zvláštní forma zajištění pohledávky pronajímatele vůči nájemci. Pronajímatel se jejím vyžadováním většinou na počátku nájemního vztahu kryje před riziky případného poškození pronajímané nemovité věci nebo i před situací, kdy by nájemce přestal hradit nájemné. Jistinu může pronajímatel požadovat pouze na základě dohody s nájemcem, jde tedy o zcela dobrovolný institut. Výše kaucce je právními předpisy omezena (např. podle NOZ je možné u bytů stanovit kauci maximálně do výše trojnásobku měsíčního nájemného a záloh na úhradu za plnění poskytovanou v souvislosti s užíváním bytu).⁹

Z pohledu účetnictví a daní se na kauci pohlíží jako na vratnou zálohu. To znamená, že v obecném případě její přijetí není předmětem zdanění. Je však doporučením hodné zdůraznit vratnost přímo v nájemní smlouvě. V takovém případě by bylo předmětem zdanění (a to zejména ve vazbě na DPH) až její případné použití (započtení) na nedoplatky nájemného, služeb či jako náhrada škody.

Z hlediska DPH bych rád poukázal na zásadní odlišnost vratné jistiny (kauce) a zálohy. Vratná kauce nepodléhá DPH na výstupu, protože se ještě nejedná o úplatu za zdanitelné plnění (v tomto případě tedy úplatu za poskytnuté služby), neboť zde není žádné přímé protiplnění. Kauce slouží toliko k zajištění eventuálních pohledávek pronajímatele vůči nájemci. Záloha či dílčí platba naopak DPH podléhá, pokud se ovšem vztahuje k plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno.

Poskytnutí finančních prostředků na složení jistiny nevede k poskytnutí zdanitelného plnění z hlediska DPH, k tomu zpravidla dochází až v případě nabytí přímého protiplnění, tj. až při samotném čerpání jistiny k nedoplatku na nájemném.

PŘÍKLAD 5: Jistina (kauce)

Nájemce při podpisu složí kauci 60 000 Kč. Měsíční výše nájemného činí 30 000 Kč. V dalším účetním zachycení zohledňuje částečné použití kauce při skončení nájmu na dlužné nájemné (30 000 Kč), na úhradu poškození vybavení pronajatého prostoru (8 000 Kč). Zbytek (22 000 Kč) je pak poukázán nájemci. V daném případě odměřím a neuvažuji úročení finančních prostředků jistiny.

Datum	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
10. 1. 2020	Složení hotovosti na kauci při podpisu nájemní smlouvy	60 000,00	211	324
10. 8. 2020	Předpis nájmu za srpen 2012 (doposud neuhrazen)	30 000,00	311	602
30. 11. 2020	Předpis pohledávky z titulu způsobené škody	8 000,00	378	648
30. 11. 2020	Zúčtování jistiny (kauce) při ukončení nájmu	60 000,00	324	–
30. 11. 2020	Započtení na dlužné nájemné ze srpna 2020	30 000,00	311	–
30. 11. 2020	Započtení na úhradu škody	8 000,00	378	–
30. 11. 2020	Vrácení zbývající hotovosti při ukončení nájmu	22 000,00	221	–

Závěr

Doufám, že jsem článkem přispěl alespoň zčásti k objasnění výše uvedené oblasti.

SHRNUTÍ

Tak jak jsem předeslal na počátku tohoto příspěvku, předmětná právní úprava v oblasti daně z přidané hodnoty se neustále zlepšuje a dostává pevnější základy. Díky dostupným výkladům z řad odborné veřejnosti je tak daňový poplatník schopen předvídat výši své daňové povinnosti.

I přes tyto skutečnosti však praxe přináší poplatníkům i daňovým poradcům stále řadu nových otevřených otázek a problémů k řešení.

Doufám, že jsem tímto svým článkem své čtenáře v dané problematice obohatil a přispěl i k jejich objasnění.

- 1 Viz § 506 NOZ.
- 2 Viz § 509 NOZ.
- 3 Viz § 56a odst. 3 věta první ZDPH.
- 4 Viz § 21 odst. 9 ZDPH.
- 5 Viz § 48 a násl. ZDPH.
- 6 Viz § 92a ZDPH, dále pak § 92e ZDPH.
- 7 Viz § 92a odst. 3 ZDPH.
- 8 Viz KOOV KDP ČR č. 062/08.06.05 – DPH – technické zhodnocení.
- 9 Viz § 2201–2357 NOZ.

«

1. VOX a. s.



Vzdělávání
Otevírá
X možností

**JAK SPRÁVNĚ POČÍTAT DOVOLENOU
PODLE ODPRACOVANÝCH HODIN
VČETNĚ PŘÍKLADŮ 2021 – NEJČASTĚJŠÍ
PROBLÉMY VE VÝPOČTECH**

TERMÍN: 29. 6. 2021

PŘEDNÁŠÍ: pí Vladislava Dvořáková,
DiS.

CENA: 3 134 Kč vč. 21 % DPH

**NOVÁ PRAVIDLA PRO E-COMMERCE OD
1. 7. 2021 (ON-LINE SEMINÁŘ)**

TERMÍN: 2. 7. 2021

PŘEDNÁŠÍ: p. Marek Reinoha

CENA: 1 803 Kč vč. 21 % DPH

**UPLATŇOVÁNÍ DPH A CELNÍCH
PŘEDPISŮ V ZAHRANIČNÍM OBCHODĚ
VE VAZBĚ NA DODACÍ DOLOŽKY
INCOTERMS® 2020 (ON-LINE SEMINÁŘ)**

TERMÍN: 8. 7. 2021

PŘEDNÁŠÍ: p. Marek Reinoha

CENA: 2 771 Kč vč. 21 % DPH

**NÁKLADY A VÝNOSY Z DAŇOVÉHO
A ÚČETNÍHO POHLEDU VČETNĚ
PRAKTICKÝCH PŘÍKLADŮ**

TERMÍN: 13. 7. 2021

PŘEDNÁŠÍ: RNDr. Ivan Brychta

CENA: 3 013 Kč vč. 21 % DPH

Více informací nejen o těchto seminářích a možnost přihlásit se naleznete na www.vox.cz.

V případě dotazů se na nás neváhejte obrátit: **777 741 777** | vox@vox-kurzy.cz.

DHK

DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

- Příjmy ze soutěží a výher
- Změna pravidel DPH u elektronického obchodování
- DPH při bezúplatném poskytnutí služby
- Novela daňového řádu

Časopis je dostupný také v ASPI

