

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021**

### **DPH**

#### **576/19.05.21 Nájem nemovitých věcí – časové souvislosti**

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

#### **1 Cíl příspěvku**

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Novela“), upravil § 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Novela přinesla určitá omezení v možnosti aplikovat daň na nájem nemovitých věcí, uvedených od 1.1.2021 v § 56a odst. 3 ZDPH v jednotlivých písmenech a) - f).

Předkladatel si klade za cíl v obecné rovině vyřešit otázku, zda § 56a odst. 3 ZDPH, ve znění platném od 1.1.2021, povinně dopadá na nájem nemovitých věcí uvedených v § 56a odst. 3 ZDPH, ve znění platném od 1.1.2021, pokud je tento nájem poskytován dle smlouvy uzavřené před 1.1.2021 a pronajímatel se ke dni uzavření nájemní smlouvy rozhodl postupovat dle znění § 56a odst. 3 ZDPH platného před 1.1.2021, tj. rozhodl se v souladu se ZDPH u nájmu aplikovat daň.

Danou problematiku lze přiblížit na ilustrativním příkladu:

*Plátce pořídil stavbu rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí. Následně v roce 2019 uzavřel smlouvu o nájmu této nemovitosti na dobu tří let počínající 1.3.2019. Nájemné bylo sjednáno na měsíční bázi tak, že byla naplněna pravidla §21 odst. 7 ZDPH pro určení DUZP v případě dílčích plnění. Smlouva uvádí jako DUZP příslušných dílčích plnění vždy poslední den každého kalendářního měsíce.*

*Smlouvu pronajímatel uzavřel s plátcem, který nájem (respektive najatou věc) od počátku používal, používá a nadále plánuje používat pro své ekonomické činnosti. Ustanovení §56a odst. 3 ZDPH tak pronajímateli dávalo právo rozhodnout, že se u nájmu uplatňuje daň<sup>3</sup>. Pronajímatel tohoto práva využil, rozhodl se nájemné zatížit DPH. Rozhodnutí (informace) o tom, že nájemné podléhá DPH, je nade vsí pochybnost uvedeno ve smlouvě.*

#### **2 Rozbor problematiky**

Je otázkou, zda nájemné s DUZP po 1.1.2021 je či není povinně osvobozené dle §56a odst. 3 ZDPH, tj. v jakém rozsahu na smluvní vztah popsany výše dopadá Novela.

Novela obsahuje obecné přechodné ustanovení, dle něhož: „Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Rovněž obsahuje i speciální přechodné ustanovení k § 56a ZDPH jako celku, které zní: „Pro daňové

<sup>3</sup> Viz §56a odst. 3) ZDPH ve znění před 1.1.2021 „Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň“.

*povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243.“*

Platí tak, že pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období před 1.1.2021 se ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021. Totéž platí i pro práva s nimi související.

S daňovou povinností týkající se nájmu (a příslušným zdaňovacím obdobím) souvisí právo rozhodnout, že se u nájmu uplatňuje daň, dané ustanovením §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021. Toto právo má následující vlastnosti:

- Právo rozhodnout se o zdanění nájmu a daňová povinnost z toho vyplývající jsou v principu existenčně propojeny. Daňová povinnost v měsících březen 2019 až prosinec 2020 nade vší pochybnost vznikla právě díky tomuto právu. Souvislost daňové povinnosti (zdaňovacího období) a práva zdanit nájemné dle §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021 je nesporná.
- Toto právo dané ustanovením §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021 je jediné a homogenní, dopadá na nájemní vztah jako celek. Nelze aprobovat, že pronajímatel se v době uzavření nájemní smlouvy rozhodl uplatnit daň jen u nájmeného vztahujícího se k období před 1.1.2021 a naopak neuplatnit daň u nájmeného vztahujícího se k období po 1.1.2021. Jinými slovy nelze aprobovat, že toto stále shodné, nedělitelné, jediné a homogenní právo se řídí zněním ZDPH platného před 1.1.2021 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím před 1.1.2021), a současně se jím ale neřídí (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím po 1.1.2021). Přejícná ustanovení nic takového neumožňují, naopak tomuto právu přisuzují jen a pouze úpravu dle §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021.

### 3 Závěr

Lze tak uzavřít, že pokud je nájem poskytován dle nájemní smlouvy uzavřené před 1.1.2021 a pronajímatel se ke dni uzavření nájemní smlouvy rozhodl postupovat dle znění § 56a odst. 3 ZDPH platného před 1.1.2021, tj. rozhodl se v souladu se ZDPH u nájmu aplikovat daň, pak samotná změna §56a odst. 3) ZDPH provedená zákonem č. 80/2019 Sb. nezpůsobuje, že nájemné s DUZP po 1.1.2021 je povinně osvobozené do DPH.

### 4 Návrh

Navrhuji přijmout výše uvedený závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

#### **Stanovisko GFŘ:**

**Se závěrem předkladatele *nesouhlasíme* a to z níže uvedených důvodů.**

**Co se týče postoje k přechodným ustanovením zákona č. 80/2019 Sb. je nutné sdělit, že GFŘ nesdílí pohled předkladatele na danou věc.**

V tomto ohledu je nutné zásadně uvést, že režim zdanění<sup>4</sup>, příp. osvobození je dle znění zejména § 20a a § 21 ZDPH ve vazbě na § 51 odst. 2 ZDPH nutné přiznat ke dni uskutečnění plnění, přičemž dle § 21 odst. 9 ZDPH se u nájmu nemovité věci osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně považuje plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku. Je-li nájem nemovité věci dle § 56a odst. 3 ZDPH osvobozen od daně bez nároku na odpočet, pak je plátce povinen toto plnění přiznat nejpozději k poslednímu dni kalendářního roku (nestanoví-li si plátce dílčí plnění např. předkladatelem uváděný příklad každoměsíčního plnění). Na tomto nemůže ničeho změnit ani okolnost, že si smluvní strany ve smlouvě uzavřené do 31. 12. 2020 sjednaly, že nájem nemovité věci bude předmětem zdanění. Přejícné ustanovení v bodě 11. k Novele stanoví, že 11. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243<sup>5</sup>, na které se ostatně odkazuje předkladatel, je nutné vykládat v tom smyslu, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou povinně osvobozeny od daně bez ohledu na to, kdy byla uzavřena nájemní smlouva dle tuzemských právních předpisů (např. dle občanského zákoníku). Předmětné přechodné ustanovení je totiž vztaheno k daňovým povinnostem, které nestaly do 31. 12. 2020 a právy a povinnostmi s nimi souvisejícími, přičemž tyto práva a povinnosti je nutné vztahovat právě k těmto daňovým povinnostem do 31. 12. 2020 a nikoli k daňovým povinnostem pro futuro. Cílem zákonodárce, který lze přiměřeně vysledovat i z textu důvodové zprávy, bylo striktní oddělení režimu zdanění u nájmu nemovitých věcí, u kterých vznikla povinnost přiznat plnění do 31. 12. 2020, od režimu zdanění, u kterého nastala účinnost od 1. 1. 2021. Cílem zákonodárce tak bylo a musí být i takto k § 56a odst. 3 ZDPH přistupováno, že vznikla-li povinnost přiznat plnění na základě znění § 51 odst. 2 ZDPH ve vazbě na § 56a odst. 3 ZDPH od 1. 1. 2021, pak i když si smluvní strany ujednaly, že nájem bude zdaněn podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, tak i takovýto nájem bude na základě znění § 56a odst. 3 ZDPH včetně bodu 11. přechodných ustanovení povinně osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Byla-li tedy uzavřena nájemní smlouva např. v roce 2019 či 2020, tak takovýto nájemní smlouva nemohla mít vliv ani na právní jistotu a legitimní očekávání osob stran zdanění nájmu nemovité věci. Novela § 56a odst. 3 ZDPH v tomto ohledu mj. stanovila dlouhou legisvakantní lhůtu a to z toho důvodu, aby bylo osobám umožněno upravit smluvní vztahy včetně skutečností uvedených ve veřejných rejstřících tak, aby plně reflektovaly novou právní úpravu.

<sup>4</sup> V tomto smyslu srov. § 47 odst. 2 ZDPH.

<sup>5</sup> V tomto ohledu je nutné zmínit i to, že důvodová zpráva k předmětnému přechodnému ustanovení zní:

*K bodu 11*

*Přechodné ustanovení reaguje na zavedení povinné elektronické formy pro podávání všech podání uvedených v § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. mimo jiné i řádného nebo dodatečného daňového přiznání, identifikovanou osobou v ustanovení § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s navrhovanou účinností od 1. ledna 2021. Tímto přechodným ustanovením je zakotveno, že nová úprava § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se použije na všechna podání, tj. i na řádná a dodatečná daňová přiznání činěná za zdaňovací období roku 2021, nikoli za zdaňovací období dřívější (pozn.: důraz přidán GFŘ).*