

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 15. 9. 2021

DPH

**585/15.09.2021 Nájem nemovitých věcí – praktické dopady příspěvku
576/19.05.21**

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 projednal s GFŘ příspěvek 576/19.05.21, v němž si kladl za cíl v obecné rovině vyřešit otázku aplikace § 56a odst. 3 ZDPH. Konkrétně předkladatel dovedl následující (dál jen “Názor Předkladatele”):

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.

GFŘ s Názorem Předkladatele vyjádřilo nesouhlas a příspěvek 576/19.05.21 byl uzavřen s rozporem. Nicméně ukazuje se, že GFŘ vyjádřilo svůj pohled na věc způsobem, který zakládá další nejasnosti v praxi.

Pro předhlednost toho, kde vznikají zásadní nejasnosti v textu odpovědi GFŘ, předkladatel postupně vpisuje vlastní komentáře do celé příslušné reakce GFŘ (včetně poznámek pod čarou), která je v následující části barevně odlišena.

Cílem tohoto příspěvku je získat jednotnou interpretaci aplikace §56a odst. 3 ZDPH v této věci.

2 Rozbor problematiky

Tato část je členěna na tři pasáže. Prvá pasáž ukazuje, z čeho vyplývá setrvávající praktická nejasnost. Druhá pak vysvětluje, co nejspíše vedlo GFŘ k určitým závěrům. Třetí pasáž již jen věc tematicky doplňuje, a to v oblasti domnělého cíle, který zákonodárce mohl sledovat.

2.1. Praktické nejasnosti

Pro jistotu předkladatel předem podotýká, že poznámka pod čarou č. 2 náleží k textu formulovanému GFŘ - předkladatel ji z ilustrativních důvodů zvýraznil žlutě.

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 zdanění¹, 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.

Předkladatel chápe výše uvedený text tak, že GFŘ chce vyjádřit, že datum uskutečnění plnění nastává tak, jak je uvedeno v §21 ZDPH. V tomto lze souhlasit.

Přechodné 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 243², 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 vztaženo k daňovým povinnostem, které nastaly 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.

Ve výše uvedeném textu lze nalézt pouze

¹ V tomto smyslu srov. § 47 odst. 2 ZDPH.

² 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).

1. Tvzení v rámci první věty o tom, že dotčené přechodné ustanovení je nutné vykládat tak, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou povinně osvobozeny bez ohledu na den uzavření smlouvy, a
2. Zdůvodnění ve druhé větě, v jehož rámci GFŘ ujasňuje, že předmětné přechodné ustanovení dle bodu 11. Novelu týkající se otázky aplikace §56a odst. 3 ZDPH nezasahuje pro futuro.

Toto zdůvodnění ad bod 2) je přitom v rozporu s tvrzením ad bod 1). Na jednu stranu GFŘ tvrdí, že předmětné přechodné ustanovení je vztaženo k daňovým povinnostem, které nastaly do 31. 12. 2020 a nikoli k daňovým povinnostem pro futuro, a na druhou stranu současně tvrdí, že je nutné toto přechodné ustanovení vykládat v tom smyslu, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou od 1.1.2021 pro futuro povinně osvobozeny od daně bez ohledu na to, kdy byla uzavřena nájemní smlouva dle tuzemských právních předpisů.

Rozporuplný názor GFŘ na (ne)aplikovatelnost bodu 11. přechodného ustanovení Novelu je zdrojem nejasností zmíněných v úvodu. To vše je dále zesíleno faktem, že ve skutečnosti ani jedna z variant pohledu na předmětná přechodná ustanovení (tj. zda je či není relevantní pro futuro) neodpovídá znění ZDPH. Postačí srovnat předmětná ustanovení následujícím způsobem:

- a) Text ZDPH před Novelou zněl „Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň”.
- b) Zákonodárce Novelou doplnil jen to, že toto neplatí pro nájem v situacích vyjmenovaných v §56a odst. 3 písm. a)-f) ZDPH.
- c) Zákonodárce v přechodném ustanovení nastavil pravidla pro daňové povinnosti, které nastaly do 31. 12. 2020. Text přechodného ustanovení se vymezuje pouze k daňovým povinnostem do 31.12.2020 a ubezpečuje, že práva a povinnosti s nimi související setrvávají.
- d) Jak vyplývá z předchozího bodu, daňové povinnosti nastávající po 1.1.2021 přechodné ustanovení vůbec nekomentuje.
- e) Přechodné ustanovení ani neukládá, že v minulosti provedená rozhodnutí o zdanění přestávají být účinná pro futuro (to ostatně vyplývá jednak z předchozích bodů, tak i z prosté dikce přechodného ustanovení).

Ve snaze o syntézu rozebíraného stanoviska GFŘ s významem předmětných ustanovení ZDPH překladatel dochází k těmto dvěma variantám:

Varianta A

GFŘ přechodné ustanovení bodu 11. Novelu bere v potaz, ale vykládá je v tom smyslu, že učiněná rozhodnutí pozbudou pro nájmy od 1.1.2021 svého účinku. Tzn. GFŘ vykládá dané přechodné ustanovení, jako kdyby znělo například takto:

„Rozhodnutí o uplatnění daně učiněná na základě znění §56a odst. 3 ZDPH přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nejsou účinná pro plnění s datem uskutečnění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to v případech vyjmenovaných v §56a odst. 3 písm. a)-f) ve znění §56a odst. 3 ZDPH ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“

Předkladatel výše „modelovým příkladem“ přechodného ustanovení chce ilustrovat, že přisuzovat takovýto význam skutečně přijaté zákonné úpravě by bylo hrubé nerespektování aktuálního znění zákona. Viz body a-c výše.

Aby takový výklad byl alespoň myslitelný, bylo by nezbytné tuto interpretaci podpořit jasně seznatelným úmyslem zákonodárce o pozbytí účinku rozhodnutí. Takový úmysl však nelze vysledovat z textu důvodové zprávy (případně Novely) ani v nejmenší míře. K tomu blíže viz část 2.3. *Cíl zákonodárce.*

Varianta B

GFŘ přechodné ustanovení bodu 11. Novely bere skutečně jako zcela nerelevantní a svůj pohled opírá čistě jen o nové znění §56a odst. 3 ZDPH. Podobně jako výše ve variantě A lze však konstatovat, že samotné doplnění §56a ZDPH k 1.1.2021 nemůže mít takový význam, aby historická rozhodnutí učiněná na základě znění §56a odst. 3 ZDPH do 31.12.2020 přestávala být účinná pro plnění od 1.1.2021. K tomu by bylo zapotřebí právě takové přechodné ustanovení (či jeho obdoba), které v rámci „modelového příkladu“ ve variantě A předkladatel představil.

Skutečně přijaté přechodné ustanovení není v žádném případě obdobné představenému „modelovému příkladu“ přechodného ustanovení.

2.2. Nesouvisející odkaz na důvodovou zprávu

Nelze si nepovšimnout citace důvodové zprávy k Novele použité GFŘ (v poznámce pod čarou 2), která s problematikou nijak nesouvisí, nicméně na základě níž GFŘ pravděpodobně dovozuje svůj pohled na řešení.

“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)”.

Je však nutno si uvědomit, že ze zákonodárcovy vůle, již vyjádřil k aplikaci nového znění §101a ZDPH, nelze dovozovat pravidla pro aplikaci §56a odst. 3 ZDPH. Proto výše komentované výroky GFŘ zakládají praktickou pochybnost o tom, zda GFŘ při formulování svého postoje vycházelo ze správných předpokladů.

2.3. Cíl zákonodárce

S ohledem na očividně vadný odkaz na nesouvisející pasáž důvodové zprávy k Novele není pak zcela zřejmé, kam míří GFŘ následujícím prohlášením. Generálním finančním ředitelstvím deklarovaný cíl nelze vysledovat z textu důvodové zprávy (případně textu Novely) ani trochu, natož přiměřeně:

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.

I navazující tvrzení GFŘ tak lze chápat ambivalentně - opět vychází z ničím nepodloženého tvrzení o cíli zákonodárce a opět se opírá o přechodné ustanovení bodu 11. Novely, jehož dosah na řešenou problematiku je nulový, jak vysvětleno výše v části 1.1.

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 takováto 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.

Podle názoru předkladatele takovýto Generálním finančním ředitelstvím deklarovaný důvod pro stanovení dvouleté legisvakantní lhůty nelze sice vyloučit, ale

- nelze jej vysledovat z textu důvodové zprávy a Novely;
- stejně tak rozumným důvodem mohlo být pro zákonodárce to, aby plátcí, kteří například teprve zahajovali v době procesu přijímání Novely výstavbu, měli dostatečnou míru jistoty v tom, zda budou moci nájem zdaňovat. Krátká legisvakantní lhůta by v jejich případě naopak přinesla poměrně vysokou míru nejistoty. Právě proto byla lhůta stanovena na cca 2 roky, což je doba reflektující dlouhou dobu výstavby a neurčitost toho, jak a kdy se podaří prostory v novostavbě pronajmout. Plátcům tak byl vydán jasný signál, jaký režim budou nuceni následovat, zahájí-li pronájem až v roce 2021;
- stejně tak mohl být záměr zákonodárce jiný. Dostupné materiály odpověď nedávají.

3 Závěr a Návrh

Lze pracovat s hypotézou, že GFŘ neúmyslně popsalo v příspěvku 576/19.05.21 situaci odlišnou od té, která v jeho rámci byla řešena, tj. že došlo k pouhému vzájemnému nepochopení diskutujících.

Výše uvedený rozbor přitom svědčí o správnosti Názoru Předkladatele, jenž byl vyjádřen v příspěvku 576/19.05.21 takto:

„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.“

Předkladatel nevyklučuje, že existuje argumentace, která by poukázala na nesprávnost Názoru Předkladatele. Pokud však taková argumentace nebude k dispozici, předkladatel navrhuje přijmout výše uvedený Názor Předkladatele a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ:

*Se závěrem předkladatele **nesouhlasíme.***

Dochází zde k dezinterpretaci závěrů GFŘ k předcházejícímu příspěvku.

GFŘ zásadně uvádí, že cílem zákonodárce 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 povinně osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Úvahy předkladatele nemění závěry GFŘ vyjádřené k předcházejícímu příspěvku. 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.

V podrobnostech viz stanovisko GFŘ k předcházejícímu příspěvku.