

Ministerstvo financí ČR

Odbor 18 - nepřímých daní

V Praze dne 14. června 1998

Č.j.: 181-28 922/1998

Vyřizuje: Ing. Benda, l. 2559

Pokyn č. D - 181

Uplatňování daně z přidané hodnoty u pronájmu a podnájmu nemovitostí, u oprav, údržby a technického zhodnocení nemovitostí

Při uplatňování daně z přidané hodnoty u pronájmu a podnájmu nemovitostí a u oprav, údržby a technického zhodnocení nemovitostí se postupuje podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění pro rok 1998 (dále jen zákon). Tento pokyn navazuje na metodický pokyn D-171, který se týká vymezení předmětu daně.

1. Pronájem a podnájem nemovitosti

1.1 Základní vymezení

Pronájem a podnájem nemovitosti je od 1. ledna 1998 rozlišován z hlediska vymezení předmětu daně, a proto je třeba jej rozlišovat i z hlediska stanovení sazeb daně. Pronájem nemovitosti, která je součástí obchodního majetku plátce, je zdanitelným plněním za podmínek stanovených v § 30 zákona. Podle § 7 odst. 5 písm. d) zákona není zdanitelným plněním pronájem nemovitosti, která není součástí obchodního majetku plátce. Podle občanského zákoníku movitou či nemovitou věc, kterou plátce sám nevlastní nemůže dále pronajímat. taková věc může být dále pouze předmětem podnájmu, a proto se na podnájem jak movitých tak i nemovitých věcí toto písmeno d) nevztahuje, protože zákon uvádí pouze „pronájem“. Podnájem je zdanitelným plněním, jedná se o službu.

1.2 Sazby daně

Sazby daně pro pronájem nemovitosti, která je součástí obchodního majetku plátce, pokud není podle § 30 zákona osvobozen od daně, jsou stanoveny v § 16 odst. 9 zákona. Podle tohoto odstavce se u pronájmu nemovitosti uplatní snížená sazba daně. Pokud je pronajímána budova včetně vnitřního vybavení, nelze tento postup uplatnit. Pouze v případě tzv. krátkodobého pronájmu, tj. maximálně na 48 hodin nepřetržitě, by se uplatnila sazba daně 5 %, a to jak na pronájem prostor, tak i vnitřního movitého vybavení. V případě delšího pronájmu musí být samostatně zdaněn pronájem movitého vybavení, a to podle § 16 odst. 6 zákona sazbou daně 22 % a samostatně pronájem prostor, který je ze zákona osvobozen od daně nebo může být podle § 16 odst. 9 zdaněn sazbou daně 5 % za splnění podmínek uvedených v § 30 odst. 4 zákona. Snížená sazba daně se podle § 16 odst. 9 zákona uplatní také i u pronájmu trvale instalovaných měřicích zařízení, pokud není tento pronájem podle § 30 zákona osvobozen od daně.

Při stanovení sazeb daně u podnájmu nemovitosti se nevychází z § 16 odst. 9 zákona, ale z § 16 odst. 4, protože od 1. ledna 1998 je podnájem nemovitosti považován za službu. Pokud je podnájem nemovitosti zdanitelným plněním, uplatní se u něj podle § 16 odst. 4 snížená sazba daně, protože není klasifikačně zařazen do číselných kódů Standardní klasifikace produkce, které jsou uvedeny v příloze č. 2 k zákonu. Obdobný přístup se uplatní u podnájmu movité věci, u něhož se také uplatní jako u služby snížená sazba daně podle § 16 odst. 4 zákona.

1.3 Odpočet daně

Ve vztahu k pronájmu nemovitosti, která je součástí obchodního majetku plátce, je možno při splnění obecných zákonných podmínek stanovených v § 19 případně § 20 zákona uplatňovat nárok na odpočet daně. Podle § 19 odst. 8 zákona nemůže být uplatňován nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů z pronájmu nemovitosti, která není součástí obchodního majetku plátce a který není zdanitelným plněním podle § 7 odst. 5 písm. d) zákona. Jedná se především o nemožnost uplatnění odpočtu při údržbě, opravách a rekonstrukci této nemovitosti.

U přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů z podnájmu nemovitosti je možno uplatnit nárok na odpočet daně při splnění obecných zákonných podmínek, zejména musí být splněna podmínka, že slouží plátcí k podnikání.

1.4 Osvobození od daně

Pronájem nemovitostí, a to jak pozemků, tak i staveb, částí staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně za podmínek stanovených v § 30 odst. 3 zákona. Osvobození se uplatní dále u pronájmu bezpečnostních schránek a pronájmu trvale instalovaných měřících zařízení jako jsou např. elektroměry, plynoměry, vodoměry, měřiče tepla, pronajímaných vlastníkem bytů nebo nebytových prostor jako součást zařízení bytů nebo nebytových prostor. Osvobození se netýká krátkodobého pronájmu, u něhož se podle § 16 odst. 9 zákona uplatní zdanění sazbou daně 5 %.

V § 30 odst. 4 zákona je dána fakultativní možnost v přístupu ke zdaňování pronájmu pozemků a staveb. Pokud jsou pronajímatel i nájemce plátcí daně, mohou se rozhodnout, zda budou pronájem zdaňovat či ho budou považovat za plnění osvobozené od daně. Tento režim se stanoví pro jednotlivé nájemní smlouvy. O svém rozhodnutí zdaňovat pronájem musí pronajímatel informovat příslušný finanční úřad, a to nejpozději do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy. Zdaňovat nelze pronájem nemovitostí osobám, které nejsou plátcí daně. Uplatnění daně v tomto případě je považováno za porušení zákona, které může být často spojeno i se zkrácením daňové povinnosti plátce

Ustanovení § 30 odst. 3 a 4 neplatí od 1. ledna 1998 pro podnájem nemovitosti. Podnájem nemovitosti, pokud je zdanitelným plněním, není osvobozen od daně. Jedná se o zdanitelné plnění, u něhož se vždy uplatní snížená sazba daně.

2. Opravy a údržba nemovitostí

Při opravách nebo údržbě nemovitosti, kterou má plátce v obchodním majetku, je možno uplatňovat nárok na odpočet daně za splnění obecných zákonných podmínek stanovených v § 19, případně v § 20 zákona. Při opravách nebo údržbě nemovitosti,

9
2

kteřá není součástí obchodního majetku plátce a jejíž pronájem není podle § 7 odst. 5 písm. d) zdanitelným plněním, nelze nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 8 zákona uplatnit.

Při opravách nebo údržbě najaté nebo podnajaté nemovitosti může nájemce nebo podnájemce, který je plátcem daně, nárok na odpočet daně uplatnit, pokud tato najatá nebo podnajatá nemovitost mu slouží k dosažení obratu za jeho vlastní zdanitelná plnění nebo plnění, která nejsou zdanitelná, tj. za podmínek stanovených v § 19. Po skončení nájmu nebo podnájmu nemovitosti, která byla nájemcem nebo podnájemcem opravována nebo udržována se neprovádí vypořádání daně v souvislosti s odpočty daně u oprav a údržby.

Pokud je úhradou nákladů resp. výdajů na opravu nebo údržbu najaté či podnajaté nemovitosti plně či částečně hrazen nájem nebo podnájem této nemovitosti, jedná se podle § 7 odst. 1 zákona o nepeněžitě plnění, které je předmětem daně, jak ze strany pronajímatele, tak i nájemce či podnájemce.

3. Technické zhodnocení nemovitostí

Při vymezení pojmu „technické zhodnocení“, který není pro účely zákona o DPH speciálně vymezen, se vychází z vymezení podle zákona o daních z příjmů. Podle § 33 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku částku 20 000 Kč za zdaňovací období pro daň z příjmu, tedy za kalendářní rok. Rekonstrukcí se přitom rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

V případě technického zhodnocení nemovitosti, kterou má plátce v obchodním majetku, může plátce uplatnit nárok na odpočet daně za splnění obecných zákonných podmínek. Nárok se uplatní na základě přijatého daňového dokladu jednorázově bez ohledu na to, že podle zákona o dani z příjmů je třeba technické zhodnocení odpisovat a nelze ho tedy jednorázově zahrnout do daňově uznatelných výdajů resp. nákladů. Nárok na odpočet daně může nájemce nebo podnájemce, který je plátcem daně,

uplatnit i v případě, že po skončení nájmu nebo podnájmu uvádí technicky zhodnocenou nemovitost do původního stavu.

V případě, že po technickém zhodnocení byla provedena kolaudace, počítá se dvouletá lhůta, ve které podle § 30 odst. 1 zákona převod stavby podléhá dani, od data této kolaudace.

V případě technického zhodnocení nemovitosti, která není součástí obchodního majetku plátce a jejíž pronájem není zdanitelným plněním podle § 7 odst. 5 písm. d) zákona, i když má tento plátce z pronájmu této nemovitosti příjmy podléhající dani z příjmu, nelze podle §19 odst. 8 nárok na odpočet daně uplatnit.

Při technickém zhodnocení najaté nebo podnajaté nemovitostí, může nájemce nebo podnájemce, který je plátcem daně, obdobně jako v případě oprav nebo údržby za splnění obecných zákonných podmínek stanovených v § 19 uplatnit nárok na odpočet daně. V případě ukončení nájmu nebo podnájmu této zhodnocené nemovitosti, však musí být nájemcem nebo podnájemcem uplatněna daň na výstupu ve výši 5 %, protože se jedná podle § 7 odst. 2 písm. c) o poskytnutí zdanitelného plnění, při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně, pro účely nesouvisející s podnikáním.

Obdobně jako při opravě nebo údržbě najaté či podnajaté nemovitosti, pokud je úhradou nákladů resp. výdajů na technické zhodnocení hrazen nájem nebo podnájem této nemovitosti, jedná se podle § 7 odst. 1 zákona o nepeněžitě plnění, které je předmětem daně.

Michal Frankl v.r.

náměstek ministra financí

