

# Zákon o DPH 2023

## Osvobozená plnění v tuzemsku s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet

**Ing. Jana Ledvinková**  
**daňový poradce evid.č. 00121**  
**červenec 2023**



# Zdroje informací:

- Zákon o DPH Č. 235/2004 Sb., Info GFŘ, KOOV, Rozhodnutí MF, Sdělení MF Judikatura SDEU, SMĚRNICE RADY 2006/112/ES, NAŘÍZENÍ RADY 282/2011 ES
- **daňový balíček zákonů 2023, který mění zákon o DPH a též zákon o dani z příjmů. Jedná se o zákon 366/2022 Sb.**
- **Upozornění: zákon č. 363/2021 – účinnost posunuta na leden 2024 – ve vazbě na stavební zákon**
- **284/2021 Sb.**



# Obsah

- Osvobozená plnění bez nároku na odpočet
- Charakteristika jednotlivých plnění osvobozených bez NNO
- Příklady
- Posouzení vztahu osvobozených plnění a zdanitelných plnění pro účely stanovení obratu
- Uvedení osvobozených plnění v daňovém přiznání
- Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně
- Charakteristika jednotlivých plnění osvobozených od daně s NNO



# Osvobozená plnění bez NNO

- Osvobozená plnění je potřeba řádně identifikovat, protože se z nich sice daň neodvádí, ale v daňovém přiznání se uvádějí.
- Mají značný význam pro řadu výpočtů v souvislosti s uplatněním daně na vstupu, krácení daně na vstupu, slouží k výpočtu zálohového a vypořádacího koeficientu pro úpravu odpočtu atd.
- V praxi se zaměřují plnění, která nejsou předmětem daně, za plnění osvobozená od daně.
- Osvobozené plnění je vždy takové plnění, které má explicitně místo plnění v tuzemsku, pak předmětem daně je, ale následně jej zákon podle různých podmínek osvobozuje.
- Přehled osvobozených plnění bez nároku na odpočet uvádí § 51 ZDPH a jedná se o plnění, u kterých zákon nepřiznává možnost uplatnění nároku na odpočet daně. Důvody osvobození jsou v rámci EU převážně sociální a ekonomické, aby byly dostupné co nejširším vrstvám občanů nebo i technické (loterie, sázkové hry atp.).



# Přehled osvobozených plnění bez NNO § 51

**Některá** z těchto osvobozených plnění jsou omezena okruhem osob, které je poskytují, například neziskové subjekty nebo veřejnoprávní subjekty. **Jiná** osvobození jsou dána pouze **povahou služby**.


Jedná se o tato vyjmenovaná plnění:

- a) základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),
- d) penzijní činnosti (§ 54a),
- e) pojišťovací činnosti (§ 55),
- f) dodání nemovité věci (§ 56),
- g) nájem nemovité věci (§ 56a),



## Přehled osvobozených plnění bez NNO § 51

- h) výchova a vzdělávání (§ 57),
- i) zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- j) sociální pomoc (§ 59),
- k) provozování hazardních her (§ 60),
- l) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- m) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).



Osvobozená plnění bez nároku na odpočet uvádí plátce na ř. 50 daňového přiznání, v některých případech i na ř. 51.

### **Úplata přijata před uskutečněním osvobozeného plnění bez NNO:**

- vzniká povinnost přiznat plnění z přijaté částky ke dni přijetí úplaty;  
**to neplatí**, není-li plnění osvobozené od daně ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.

#### **Základ daně:**

Při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně se postupuje podle obecného pravidla pro stanovení základu daně dle § 36 ZDPH

Pokud by plátce v případě nejistoty, zda plnění, které poskytuje, je osvobozeno od daně, raději toto plnění zdanil, nezmění tak podmínku, že **na vstupu příjemce takového plnění uplatnit odpočet nemůže**. Plátce uvede v omyl příjemce takového plnění, pokud na daňový doklad uvede daň a ten si tuto chybně uvedenou daň nárokuje v daňovém přiznání. Zde platí obecné **pravidlo**, že si **plátce i u přijatých plnění musí kontrolovat náležitosti přijatých daňových dokladů**, protože chybně uplatněná daň na vstupu povede k jejímu doměření a následným sankcím od správce daně.

# Základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52)

- ❑ Osvobozeny jsou základní poštovní služby uvedené v § 3 zákona č. 29/2000 Sb. upravujícího poštovní služby v platném znění. Druhou podmínkou osvobození poštovních služeb je, aby byly poskytnuty držitelem poštovní licence, kde je uveden rozsah služeb, na které se tato licence vztahuje. Pošta tudíž bude uvedené služby fakturovat bez DPH.
- ❑ Jiný podnikatelský subjekt než pošta, nemůže tyto služby osvobodit, i kdyby je pouze přefakturoval, a musí uplatnit základní sazbu daně. Plátcí v praxi většinou cenu poštovní služby zakalkulují do ceny zboží jako vedlejší plnění s daňovým režimem dodávaného zboží.
- ❑ Od daně je osvobozeno i dodání poštovních známek a obdobných cenin s nominální hodnotou, pokud jsou platné v tuzemsku.
- ❑ Částka za tato dodání nepřevyšuje nominální hodnotu nebo částku dle poštovních ceníků. Toto osvobození platí pro všechny subjekty, bez ohledu na skutečnost, zda vlastní poštovní licenci či nikoliv.





## Rozhlasové a televizní vysílání (§53)

- Toto osvobození vychází ze zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání č. 231/2001 Sb. v platném znění. Osvobozena je činnost veřejnoprávního rozhlasu a televize s výjimkou obchodní činnosti, kterou se rozumí zejména reklama, teleshopping, sponzorování atp.

## Finanční činnosti (§ 54)

- Velmi široká škála služeb, které uskutečňují převážně poskytovatelé bankovních služeb, jako je poskytování úvěrů, převody cenných papírů, směnářenská činnost, platební služby, přijímání vkladů od veřejnosti a řada dalších.
- S těmito službami se běžný podnikatel setká v podstatě jen jako příjemce těchto služeb.



## Penzijní činnosti (§ 54a)

- poskytování doplňkového penzijního spoření podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření a
- dále poskytování penzijního připojištění a zprostředkování doplňkového penzijního spoření nebo penzijního připojištění.  
**(Zákon č. 42/1994 Sb. o penzijním připojištění).**

## Pojišťovací činnosti (§ 55)

- Tyto činnosti zahrnují poskytování pojištění, zajištění a služby související s pojištěním nebo zajištěním poskytované osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění.
- V praxi se může podnikatel stát osobou, která zprostředkuje pojištění, ale nenese pojistná rizika, tu nese pojišťovna, pro kterou tuto službu vykonává. Zprostředkovatel uvádí tato plnění jako osvobozená bez nároku na odpočet v přiznání na ř. 50. – pokud má i zdanitelná plnění.



## Pojišťovací činnosti (§ 55)

Osvobodit však nelze činnosti likvidátorů škod, pokud jsou poskytnuty samostatně a nejsou vedlejším plněním k plnění hlavnímu, jako je služba pojištění nebo zajištění, které by osvobozené bylo.

Pak by se na kompletní službu hledělo jako na jedno plnění osvobozené od daně. Posouzení této situace bude vyžadovat znalost konkrétních okolností a uzavřených smluv.



## Dodání nemovité věci (§ 56)

Většina plátců podniká ve svých nemovitostech, případně v pronajatých nemovitostech, tudíž se s problematikou pořízení nemovité věci, ať již koupí nebo výstavbou, v praxi setkala.


Ustanovení § 56 se zabývá osvobozením dodání pozemku za určitých zákonných předpokladů a osvobozením dodání vybrané nemovité věci rovněž za splnění zákonných podmínek.

Protože se jedná při dodání nemovité věci zpravidla o velké finanční částky, lze doporučit, aby plátce tuto problematiku řešil se svým právníkem ve spolupráci s daňovým poradcem.

## a) Osvobození dodání pozemku

**Podle ustanovení § 56 odst. 1** je od daně osvobozeno dodání pozemku, pokud

- netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, která by nespĺnila podmínky pro osvobození od daně a dále
- je nutno zjistit, zda prodávaný pozemek **není stavebním pozemkem**, na který se osvobození nevztahuje a je třeba ho zdanit základní sazbou daně. **Stanovení pozemku jako stavebního pozemku činí v praxi značné potíže.**
- Doporučení: před dodáním či pořízením jakékoliv nemovité věci nastudovat Informaci GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016, která je účinná doposud: Generální finanční ředitelství
- Č. j. 6717/15/7000-20116-101206. V procesu je nová info GFŘ.....



Problematika stanovení stavebního pozemku se stala předmětem řady odborných diskusí a byla řešena také v rámci příspěvků na koordinacním výboru komory daňových poradců ( KOOV: Uplatnění DPH při převodu pozemku po novele zákona o DPH účinné od 1. 1. 2016  
Předkladatel: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce.



# Stavební pozemek pro účely ZDPH

- ❑ **stavebním pozemkem** pro účely zákona o DPH se rozumí pozemek, na kterém **má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí**, který
- ❑ je či byl předmětem stavebních prací vztahujících se k dané stavbě
- ❑ nebo dokonce v případě, kdy v okolí takového pozemku byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby na pozemku.
- ❑ Rovněž se pozemek může stát stavebním v případě, kdy na daném pozemku podle stavebního či obdobného **povolení může být zhotovena stavba pevně spojená se zemí**.
- ❑ Ke změně statusu pozemku mohou vést také **některé správní úkony, které povedou ke vzniku nemovité stavby**, například návrh na změnu územního plánu. ( neplést s plánem rozvoje obce)
- ❑ **Kritéria stavebního pozemku tak mohou být jak stavební, tak administrativní !!!!!**



# Příklad 1.

Zjistit uvedené zákonné okolnosti v praxi bude činit značné potíže a je třeba věnovat tomu patřičnou pozornost.

## **Příklad 1: Prodej pozemků určených podle územního plánu k výstavbě rodinných domů**

Stavební firma je plátce a vlastníkem pozemků travních porostů, které jsou podle územního plánu obce určeny k výstavbě rodinných domů. V letech 2021 a 2022 vybudovala firma na těchto pozemcích a pozemcích přilehlých páteřní rozvody inženýrských sítí, které umožňují na daných pozemcích výstavbu rodinných domů.


**Řešení:** Pokud bude firma v roce 2023 pozemky prodávat, bude jejich prodej dodáním stavebních pozemků, a tudíž se bude jednat o zdanitelné plnění v základní sazbě daně a to přesto, že v době prodeje budou pozemky ještě nezastavěné a nebude k nim vydáno ani konkrétní stavební povolení.





## Příklad 2. Prodej louky

- Plátce firma AB s.r.o. je vlastníkem továrny na výrobu plastů. Za příjezdovou cestou firmy se nachází louka (travní porost) ve vlastnictví plátce, která není využívána v souvislosti s provozem továrny. Netvoří se stavbou továrny funkční celek.
- **Řešení:**
- Pokud se plátce rozhodne takový pozemek prodat, bude se jednat o osvobozené plnění bez nároku a odpočet daně, pokud by nesplnil některou další z podmínek pro definici stavebního pozemku.



## b) Osvobozené dodání vybraných nemovitých věcí

V paragrafu 56 je také v odst. 3 řešeno osvobozené dodání vybraných nemovitých věcí.

O jaké vybrané nemovité věci se jedná, uvádí odst. 5 tohoto paragrafu:

- stavba pevně spojená se zemí
- jednotka
- inženýrská síť
- pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí
- podzemní stavba se samostatným účelovým určením
- právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí




Dodání výše uvedených vybraných nemovitých věcí  
zákon osvobozuje od daně, pokud uplynulo 5 let

a) od vydání

1. prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního  
kolaudačního rozhodnutí, nebo

2. kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního  
rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané  
nemovité věci, nebo



b) v případě, že se pro vybranou nemovitou věc nevydává kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, ode dne, kdy bylo započato

1. první užívání vybrané nemovité věci, nebo
2. užívání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně; pokud byl k provedené podstatné změně této vybrané nemovité věci vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, postupuje se podle písmene a).

Odsunutá novela ZDPH na 1.1.2024 mění právě dikci tohoto ustanovení.



# Aplikace § 56 odst. 3 ZDPH

Při aplikaci § 56 odst. 3 zákona o DPH je třeba vycházet z principu nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku.

To znamená, že se osvobodí i převod pozemku, pokud na něm stojí stavba splňující podmínky pro osvobození.

Pokud je převáděn pozemek se stavbou, od jejíž první kolaudace uplynula lhůta 5 let, je tento převod osvobozen od daně.

Pokud stavba nesplní podmínky pro osvobození od daně, pak i pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí bude při převodu zdaněn, a to sazbou daně vztahující se k dané stavbě.


# Aplikace § 56 odst. 3 ZDPH

Při převodu stavby pro sociální bydlení a souvisejícího pozemku se uplatní první snížená sazba daně 15%, pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně.

**V ostatních případech převod stavby** podléhá základní sazbě daně (převod rodinného domu, který není domem pro sociální bydlení (*tj. nad 350m<sup>2</sup>*), převod administrativní budovy atp.).

**Plátce se může také rozhodnout**, že se u dodání pozemku definovaného v odst. 1, nebo u dodání vybrané nemovité věci **po uplynutí 5leté lhůty pro osvobození uplatní daň, pokud je kupující plátcem.**

Lze tak učinit pouze s jeho souhlasem. Potom ale musí prodávající postupovat podle **§ 92d ZDPH** a uplatnit režim přenesené daňové povinnosti.

- 
- Pro praxi zásadně doporučuji, aby alespoň v kupní smlouvě byl současně souhlas s režimem přenesení daňové povinnosti (tj. zdaněním) uveden. Navíc doporučuji, aby se tato smlouva dostala k účetní firmy prodávajícího i kupujícího, aby při obdržení daňového dokladu za dodání nemovité věci bylo předem zřejmé, že se nejedná o osvobozené dodání.

- **Daňový doklad**

Na daňovém dokladu bude uveden jen základ daně. Že se jedná o dodání v režimu přenesení daňové povinnosti, by mělo vyplynout ze sdělení prodávajícího, na daňovém dokladu podle § 29 ZDPH, že daňová povinnost je na straně kupujícího.



## Daňový doklad

Daňový doklad by v uvedeném případě měl obsahovat náležitosti podle § 29 odst. 1 a kupující doplní výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 92a odst. 4 ZDPH.

V tomto ustanovení je také uvedena odpovědnost plátce, pro kterého je plnění uskutečněno, za správnost vypočtené daně.

Kupující uvede v daňovém přiznání základ daně a vypočtenou daň na výstupu a uplatní nárok na odpočet podle ustanovení § 72 zákona o DPH. (ř. 10 a ř. 43 DAP)






## Příklad 3.

Položme si ještě otázku, v jaké situaci se prodávající plátce bude rozhodovat, zda dodání nemovité věci zdaní nebo využije osvobození od daně.

Pokud se plátce rozhodne pro zdanění, legálně se vyhne případné povinnosti provést vyrovnání či úpravu odpočtu, který si původně uplatnil při pořízení nebo technickém zhodnocení převáděné nemovité věci včetně pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou. Vysvětlíme si na následujících příkladech.

### **Příklad 3. Dodání rodinného domu ve lhůtě pro osvobození od daně**

Developerská firma, plátce, prodává sociální rodinný dům jinému plátci pro jeho další ekonomickou činnost v listopadu 2022, který byl dokončen a kolaudován v lednu 2022.



V uvedeném případě se jedná o **dodání nemovité věci, které nesplnilo podmínky pro osvobození od daně**, nebyla dodržena pětiletá lhůta pro osvobozené dodání a bude zdaněno první sníženou sazbou daně 15 %.

Prodávající uvede uskutečněné plnění na ř. 2 daňového přiznání a v kontrolním hlášení v oddílu A4.

Kupující nebude mít při pořízení rodinného domu nárok na odpočet daně, protože jej bude pronajímat na bydlení s osvobozením od daně bez nároku na odpočet.



## Příklad 4. Osvobozené dodání nemovité věci

Plátce prodává v červenci 2023 administrativní budovu, ve které podnikal jako auditor. Budova byla kolaudována v září 2013.

### **Řešení:**

V uvedeném případě se jedná o dodání nemovité věci, které splnilo podmínky pro osvobození od daně.

Prodávající vystaví daňový doklad s uvedením základu daně a sdělením, že se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. V daňovém přiznání uvede plnění na ř. 50 – Osvobozená plnění bez nároku na odpočet a současně na ř. 51.

Na řádek 51 se uvádí hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (viz. § 76 odst. 4 písm. a) zákona o DPH).

Na ř. 51 uvede plátce dodání v případě, že **není dodání nemovité věci součástí jeho obvyklé ekonomické činnosti**, což je v uvedeném případě splněno.




# Volitelný způsob zdanění - Příklad 5.

## **Příklad 5. Volitelný režim zdanění při prodeji stavby administrativní budovy**


Obchodní společnost, plátce daně, prodává administrativní budovu, která byla poprvé kolaudována v roce 2013. V roce 2020 provedla obchodní společnost technické zhodnocení administrativní budovy, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši, základ daně 1 000 000 Kč, uplatněný odpočet 210 000 Kč. Při prodeji této budovy v roce 2022 jsou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Administrativní budova je prodávána za 10 000 000 Kč.

### **Řešení:**

Vzhledem k tomu, že obchodní společnost uplatnila nárok na odpočet daně u technického zhodnocení budovy, rozhodla se při jejím prodeji uplatnit volitelný režim zdanění podle § 56 odst. 6 zákona o DPH. Takto se rozhodla proto, aby jí nevznikla povinnost v souvislosti s osvobozeným prodejem budovy provést formou úpravy odpočtu podle § 78d zákona o DPH snížení dříve uplatněného odpočtu u technického zhodnocení jako dlouhodobého majetku pro účely zákona o DPH.



**Pokud je kupující plátcem**, obchodní společnost musí od tohoto plátce **získat předem souhlas** s uplatněním režimu zdanění. Tento souhlas může být i součástí ustanovení v kupní smlouvě. Pokud kupující plátce s režimem zdanění bude souhlasit, **prodávající** mu **budovu** prodá za cenu bez daně a tento prodej **vykáže ve svém daňovém přiznání na řádku 25 a v kontrolním hlášení v oddíle A1** v částce 10 000 000 Kč, jako zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. **Povinnost přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti vznikne kupujícímu plátcí**, který může ve stejné výši uplatnit nárok na odpočet daně za splnění obecných zákonných podmínek uvedených v § 72 ZDPH. **Kupující přizná daň na řádku 10** přiznání k DPH, v němž se přiznává daň z přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti v základní sazbě daně. V případě, že může uplatnit 100 % nároku na **odpočet** daně, uvede stejnou částku **na ř. 43 daňového přiznání**. Odvod DPH státu je nula. Plnění vykáže v kontrolním hlášení v oddíle B1.



## Příklad 6. Osvobozené dodání nemovité věci s technickým zhodnocením po lhůtě pro osvobození

Obchodní společnost, plátce daně, prodává administrativní budovu, ve které podnikala a která byla poprvé kolaudována v roce 2014. V roce 2020 provedla obchodní společnost technické zhodnocení administrativní budovy, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši, základ daně 1 000 000 Kč uplatněný odpočet 210 000 Kč. Při prodeji této budovy v roce 2023 jsou splněny podmínky pro osvobození budovy od daně podle § 56 odst. 3. Administrativní budova je prodávána za 10 000 000 Kč.

### **Řešení**

Společnost se rozhodla prodat nemovitou věc v režimu § 56 odst. 3, osvobozeně od daně. Vystaví daňový doklad na částku 10 000 000 Kč a plnění uvede na ř.50 a současně na ř. 51 daňového přiznání.




## Příklad 6. pokračování

Současně musí plátce **provést úpravu původně uplatněného odpočtu** při provedení technického zhodnocení.

Tuto úpravu uvede jednorázově na ř. 60 daňového přiznání ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění podle § 78d odst. 1 zákona o DPH.

**Výpočet:** původní uplatněný odpočet u technického zhodnocení činil 210 000 Kč v roce 2020.

Do konce desetileté lhůty, po kterou se sleduje účel a rozsah použití podle § 78 odst. 3 zákona o DPH, zbývá včetně roku 2020 (do roku 2029) 7 let.



$210\ 000 \times (0\ \% - 100\ \%) / 10 \times 7 = 147\ 000\ \text{Kč}$  , tuto částku vrátí prodávající státu.

Vysvětlivky: a) 210 000 Kč – původně uplatněný odpočet

b) ( 0 – 100) – ukazatel nároku na odpočet podle § 78a odst. 2: 0 % - kdy nárok na odpočet plátce nemá,

100% - původní procento uplatněného odpočtu

c) 10 – lhůta pro úpravu odpočtu daně u staveb, jednotek a technického zhodnocení podle § 78 odst. 3 zákona o DPH

d) 7 - počet let zbývajících do konce desetileté lhůty pro úpravu odpočtu daně

**Prodávající plátce v podstatě vrátí z původně uplatněného odpočtu daně sedm desetin. Jedna desetina 21 000 Kč.**





# Nájem nemovité věci (§56a)

- ❑ Nájem nemovité věci je dle § 56a osvobozen od daně s určitými výjimkami. Nájem nemovité věci lze osvobodit, pokud je pouze službou pasivní, tedy nedochází k poskytování dalších širších služeb spjatých s poskytnutím užívání nemovité věci.
- ❑ Zákon o DPH sám pojem nájem nemovité věci nedefinuje.
- ❑ Pro účely zákona o DPH musíme hledat definici nájmu v právu komunitárním.
- ❑ Definice nájmu v judikatuře SDEU C-326/99 Stichting Goed Wonen (2001), který jako první definoval „nájem“ a zopakoval také zásadu, kterou je přednost komunitární definice před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států.




Uvedený judikát definoval „nájem“ takto:

**„Dotčené osobě na dobu určitou je poskytováno za úplatu právo obývat nemovitý majetek, jako kdyby byla jeho vlastníkem a vyloučit všechny další osoby z takového práva“.**

**V praxi dochází často k záměně služby „nájmu“ se službou „ubytovací“.**

Zákon o DPH proto ve svém ustanovení § 56a specificky vymezuje ubytovací služby mezi plnění, která nelze od daně osvobodit.

Ubytovací služby odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008. Tyto služby jsou poskytovány na základě živnostenského oprávnění.



Zahrnují nejen prosté pasivní poskytnutí nemovité věci či části nemovité věci, ale zahrnují související služby jako je úklid, výměna ložního prádla, poskytnutí snídaně atd.

**Ubytovací služby** uvedené pod položkou klasifikace produkce CZ - CPA 55 podléhají 10% sazbě daně a plátce je uvede na ř. 2 daňového přiznání. (Informace GFŘ k ubytovacím službám na základě internetových platforem, Č. j.: 10352/23/7100-30118-012884).


Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb s účinností od 1. 1. 2023.



# Výjimky z osvobození nájmu nemovité věci

Podle ustanovení § 56a odst.1 je nájem nemovité věci osvobozen od daně s výjimkou:

- a) krátkodobého nájmu nemovité věci,
- b) poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008,
- c) nájmu prostor a míst k parkování vozidel,
- d) nájmu bezpečnostních schránek,
- e) nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.



**Krátkodobým nájmem nemovité věci** se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem stavby, nájem pozemku, jehož součástí je stavba, stavby nebo jednotky, popřípadě spolu s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který **trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.**

Krátkodobý nájem se nepoužije u nájmu pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí a v případě pozemku, kde je jiný vlastník stavby a jiný vlastník pozemku. (právo stavby)

Krátkodobým nájmem může být nájem místnosti v administrativní budově pro pořádání přednášky na 8 hodin, nejdéle však na 48 hodin.



# Nájem prostor a míst k parkování vozidel

## Příklad 7.

Nájem prostor a míst k parkování vozidel dle výše uvedeného ustanovení nelze osvobodit, avšak existuje možnost výjimky tehdy, jestliže se stane vedlejším plněním k hlavnímu plnění osvobozenému od daně, konkrétně k nájmu bytu.

### ■ **Příklad 7. Nájem bytu včetně místa k parkování vozidla**


Společnost Reality s.r.o. pronajímá byty v bytovém domě včetně míst k parkování vozidel v podzemních prostorách domu. V nájemní smlouvě je uvedeno, že nájemné za byt včetně parkovacího místa činí celkovou částku 25 000 Kč bez DPH. V daném případě je osvobozen jak nájem bytu, tak nájem parkovacího místa – jedna ekonomická transakce.



## Příklad 7. - pokračování

Ve smlouvě nejsou uvedena odděleně dvě plnění, cena za nájem bytu a cena za nájem parkovacího místa. Takto nešikovně napsaná nájemní smlouva by vedla ke zdanění nájmu parkovacího místa.

Plátce se také může rozhodnout, že u nájmu nemovité věci, který je prvotně osvobozen od daně, uplatní daň, jak uvádí § 56 odst. 3. Ovšem nemůže takto postupovat u nájmu staveb určených pro bydlení, jak si specifikujeme dále.



# Změna pravidel pro volbu zdanění při nájmu nemovitých věcí s účinností od 1.1.2021

Nájem nemovité věci je dle § 56a osvobozen od daně s určitými výjimkami.

Novelizace zákona o DPH zákonem č. 80/2019 Sb., účinnost 1.9. 2019 změnila s odloženou účinností od 1.1.2021 pravidla pro volbu zdanění při nájmu nemovitých věcí, který je v obecném smyslu podle § 56a odst. 1 osvobozen od daně. (u staveb pro bydlení již není volba, plátce nájem musí osvobodit)

Omezení se přes diskusi s odbornou veřejností vztahují i na smlouvy nájemní uzavřené před 1. lednem 2021, jak uvádí informace GFŘ č. j. 73456/20/7100-20116-050485.

„Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí od 1. 1. 2021“ (na webových stránkách daňové správy)





## Pojďme se ještě podívat, jak zákon definuje nemovitou věc

Jak zákon o DPH definuje nemovitou věc? (nezaměnit s věcí movitou)

Nemovitá věc, jako vybraná nemovitá věc pro účely zákona o DPH, je definovaná v § 56 odst. 5 zákona o DPH:

- \* Stavba pevně spojená se zemí
- \* Jednotka
- \* Inženýrská síť
- \* Pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí
- \* Podzemní stavba se samostatným účelovým určením ( garáž, vinné sklepy, bunkry)
- \* Právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí



***Proč si definujeme nemovitou věc? Osvobodit  
Ize pouze nájem věci nemovité. (Nikoliv věci movité)***

V praxi je často řešena otázka, zda určitá věc ve smyslu občanského zákoníku sestavená například ze stavebních modulů (buněk), nebo nafukovací tenisová hala upevněná do země, je skutečně považována za stavbu, tedy věc nemovitou, nebo za věc movitou. Odpovědi můžeme nalézt také v judikatuře SDEU, například rozsudek SDEU C-315/00 Rudolf Maierhofer /2003/ EER I-0563).

I v současné době odborná veřejnost tuto problematiku stále diskutuje.



# Judikatura SDEU

Osvobozený nájem dle Směrnice ES se týká pouze nemovitostí, nikoliv movitých staveb (stavební buňky stěhované podle postupu určitých prací).

Pojem „nemovitost“ musí mít komunitární význam, není proto možné přejímat definice soukromého práva jednotlivých členských států.

Nemovitostí je dle Směrnice ES stavba pevně spojená se zemí nebo upevněná do země, za nemovitosti se můžou považovat i prefabrikované budovy, byť jsou pouze dočasnou stavbou, kritériem je stupeň pevnosti spojení se zemí a její účel.

Nemovitostí nejsou „přenosná“ obydlí z lehkých konstrukcí, jako například stany, karavany nebo různé buňky.

Nemovitostí je rovněž pozemek pokrytý vodou.



## Příklad 8.

### „Nájem štítu domu na umístění reklamy“

Jedná se o nájem pro účely zákona o DPH?

#### **Řešení:**

Nejedná se o nájem, jde o službu poskytnutí práva využití věci dle § 14 ZDPH se základní sazbou daně. Obdobně umístění automatů na kávu, výherních automatů v provozovně restaurace...

# Zpět k nájmu nemovité věci § 56a

- **Nájmem je také podnájem, pacht a podpacht.**
- **Pacht je pojem uvedený nově v občanském zákoníku v § 2332 – § 2357 s účinností od 1. 1. 2014 a zákon o DPH musel na tuto změnu také reagovat.**
- Pro účely zákona o DPH bude mít i pacht stejný režim jako nájem. Nicméně i nadále je pojem „nájem“ nutno vykládat eurokonformně.
- **Pacht je dle NOZ možností nejen užívat** příslušnou nemovitou věc, **ale rovněž ji požívat, tj. brát z ní užitky.** Rozhodující je účel smluvního ujednání. A tak může být zahrada předmětem pronájmu nebo může být předmětem smlouvy pachtovní, kdy propachtovatel využije zahradu k pěstování zeleniny. Pak může být pachtovné stanoveno například deseti kilogramy brambor (základem dle § 36 ZDPH je hodnota pachtovného).




# Ustanovení § 56a po 1.1.2021

- Zákonodárce upravil od ledna 2021 textaci odstavce 3 takto:
- Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň; **to neplatí pro nájem**
  - a) stavby rodinného domu,
  - 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 pronajímaná 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.

# Přísnější úprava nájmu staveb pro bydlení

- Tato přísnější úprava byla do zákona vložena z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně.
- Pronájem prostor určených pro trvalé bydlení nelze zdanit bez ohledu na účel použití nájemcem.
- Vzhledem k tomu, že zákon o DPH přímo výše uvedené nemovité věci nedefinuje, a odkazuje se na předpisy upravující katastr nemovitostí, budeme definice výše uvedených nemovitostí hledat v zákonu č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí v platném znění a především ve vyhlášce č. 357/2013 Sb. v platném znění (tzv. katastrální vyhláška), která ve své příloze uvádí odkazy na definici jednotlivých staveb.
- **Upozornění:** Posun účinností novely ZDPH z 1.7.2023 na 1.1.2024 - vazba na stavební zákon – definice dle tohoto zákona?



Pro praxi to znamená, že klíčové je vymezení nemovitých věcí dle katastrální vyhlášky bez ohledu, jak je daná nemovitost využívána v praxi. **Otázka postupu od 1.1.2024???**

Ukážeme si na příkladech:

## Příklad 9. Pronájem bytu pro ekonomickou činnost architekta

Plátce je vlastníkem bytové jednotky zapsané v katastru nemovitostí jako byt, který zahrnuje sklep a garáž.

Byt pronajímá architektovi, také plátcí daně, pro jeho ekonomickou činnost jako ateliér.

### Řešení:

Nájem bytu musí být osvobozen od daně, protože se jedná o prostor určený k bydlení bez ohledu na to, jakým způsobem jej nájemce využívá.





## Příklad 10. Pronájem bytového domu

Plátce pořídil v roce 2018 bytový dům, u kterého uplatnil nárok na odpočet. Bytový dům celý pronajal jinému plátcovi pro jeho ekonomickou činnost. Bytový dům, kde je 100 % jednotek pro bydlení s účinností od 1.1.2021 může plátce pronajímat pouze osvobozeně. Z toho důvodu musí za rok 2021 provést úpravu odpočtu při změně účelu užívání podle § 78 zákona o DPH. V roce 2021 vrátí jednu desetinu původně uplatněného odpočtu na ř. 60 DAP a tak bude pokračovat až do roku 2027.




# Jak tedy posoudit dopad povinného osvobození nájmu staveb pro bydlení?

- Daně jsou něčím, čemu se obvykle každý snaží v největší možné míře vyhnout, a jak praví známé rčení, vedle smrti jsou daně jednou ze dvou věcí, které se v životě nakonec vyhnout nedá.
- Překvapivě však existují situace, ve kterých je zdanění vnímáno jako pozitivní jev, či jev dokonce žádoucí. A to je případ, kdy velkému počtu pronajímatelů vyhovovala možnost veškeré nájemné nemovitých věcí mezi plátcí zdanit a nemít povinnost provádět případné úpravy a krácení původně uplatněného odpočtu daně podle § 76 ZDPH.

# Další osvobozená plnění bez NNO


- Zákon o DPH dále osvobozuje i další plnění bez nároku na odpočet daně
- Pro naše potřeby se budeme jen orientačně zabývat ještě zdravotními službami a ostatní specifická plnění je potřeba samostatně nastudovat.
- **Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)**
- Zdravotní služby jsou definovány v zákoně č. 372/2011 Sb., zákon o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování.
- Pro osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH nemá žádný vliv, jakým způsobem a jakou formou jsou hrazeny tyto služby, zda plně nebo částečně ze zdravotního pojištění nebo pacientem.
- **Zákon osvobozuje takové zdravotní služby, které sledují léčebný cíl, prevenci a ochranu lidského zdraví!!!!**



Osvobodit není možné služby zdravotnických zařízení provedené na žádost fyzických nebo právnických osob, které nesledují účel zlepšení nebo udržení zdravotního stavu pacienta.


Může jít o zdravotní prohlídky prováděné pro policii nebo soudy, kvůli stanovení alkoholu v krvi, určení otcovství, určení odpovědnosti za škodu na zdraví, zákroky prováděné z estetických důvodů, prohlídky zaměstnanců při jejich odchodu na žádost zaměstnavatele, kdy je cílem právní ochrana zaměstnavatele.

Ovšem **pravidelné preventivní prohlídky** stávajících zaměstnanců již účel ochrany lidského zdraví splní a budou plněním osvobozeným od daně...



Při provádění **vstupní prohlídky prováděné v souvislosti s přijetím zaměstnance** do zaměstnání, která slouží zaměstnavateli k rozhodnutí, zda zaměstnance přijme do zaměstnání, zda jej zařadí na některou pracovní pozici, pak úplata za tuto službu **nemůže být službou osvobozenou podle § 58** zákona o DPH.

Účelem této prohlídky není ochrana zdraví konkrétní osoby, i když může nepřímo přispět k odhalení zdravotních potíží pacienta.



Ovšem vstupní zdravotní prohlídka prováděná smluvním lékařem zaměstnavatele v době, **kdy se již zaměstnavatel rozhodl pro přijetí zaměstnance a prohlídka je vykonána za účelem zjištění takových skutečností, ze kterých vyplývají různá omezení pro výkon zaměstnání nebo jeho vykonávání za zvláštních podmínek, již bude posuzována jako zdravotní úkon, jehož cílem je ochrana lidského zdraví.**

**Vstupní prohlídka již nesloužila pro rozhodování o přijetí zaměstnance. Pak bude tato služba osvobozena od daně podle § 58 zákona o DPH.**



## Příklad 11. Pravidelné preventivní prohlídky

Chemický závod, plátce daně, posílá své zaměstnance pravidelně jednou ročně na preventivní prohlídky ke smluvnímu lékaři, aby zjistil, zda zdravotní stav zaměstnanců odpovídá jejich pracovnímu zařazení.

Lékař vyúčtoval za tyto služby částku 7 000 Kč + DPH 15 %, tj. 1 050 Kč, celkem 8 050 Kč. Účetní firma zaúčtovala tuto částku ve výši 7 000 Kč do nákladů na účet 518 a zaúčtovala na účtu 343 nárok na odpočet daně, který uvedla na ř. 40 daňového přiznání.

### **Řešení:**

Daňový poradce při kontrole zjistil, že služby lékaře neměly být zatíženy DPH, neboť se jedná o službu týkající se ochrany lidského zdraví a je tedy činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně podle § 58 zákona o DPH.

Navrhl paní účetní, aby vystavila dodatečné daňové přiznání a daň vrátila státu a celou částku 8 050 Kč proučtovala do nákladů firmy. Dalším řešením by bylo požádat lékaře o opravný daňový doklad a vyžádat si od něho vrácení částky 1050 Kč a do nákladů (daňově účinných) by se tedy promítla pouze částka 7 000 Kč.



## Příklad 12. Preventivní přistavení sanitky

Pořadatelé Velké Pardubické si objednali službu záchranky, která spočívá v přistavení sanitky na místo, kde se závod koná, aby byla v případě potřeby zajištěna rychlá pomoc lékaře.


Je možné posoudit tuto službu podle § 58 ZDPH?

### **Řešení:**

S největší pravděpodobností se bude jednat o zdanitelné plnění, protože se jedná pouze o službu přistavení sanitky a není dosud známo, zda dojde k poskytnutí zdravotnické služby. Tento úkon se započte do obrátu poskytovatele této služby.

Teprve případně následný zákrok lékaře u zraněného závodníka bude od daně osvobozen.





## Posouzení vztahu osvobozených plnění a zdanitelných plnění pro účely počítání obratu

Do obratu pro účely registrace k DPH se započítávají zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně a vyjmenovaná osvobozená plnění bez nároku na odpočet podle § 54,55,56 a 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Rovněž se do obratu nezapočte úplata za dodání dlouhodobého majetku, pokud není předmětem obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.




## Příklad 13. Zdanitelná plnění a osvobozená plnění

Osoba povinná k dani poskytuje účetní služby klientům, z kterých měla za bezprostředně předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců příjmy ve výši 800 000 Kč. V tomto období také pronajímala celoročně 2 byty občanům a obdržela 3 000 000 Kč.

### **Řešení:**

Osoba povinná k dani se stává plátcem, protože příjmy z pronájmu jsou pravidelným příjmem, nikoliv příjmem příležitostným, a proto spadají do obratu pro účely registrace k DPH spolu se zdanitelnými plněními.




## Tuzemská osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně –

tato plnění se zdaňovat nebudou, ale v daňovém přiznání se budou uvádět na ř. 50 a někdy souběžně na ř. 51, pokud by mělo plnění mít vliv na konstrukci krátkého koeficientu. Tato plnění budeme uvádět v daňovém přiznání k datu uskutečnění plnění, i když daň na výstupu nevzniká.

Dle § 21 odst. 9 se plnění osvobozená od daně bez NNO uvádějí do přiznání nejpozději k 31.12. daného roku.

Plnění, která nejsou předmětem daně (například vyúčtované sankce, škody), nebudeme v daňovém přiznání uvádět. Ovšem nezapomeneme na ustanovení v § 100 odst. 3 ZDPH – Evidence pro účely daně z přidané hodnoty, kde je uvedena povinnost pro plátce vést evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně. Rovněž je zde uvedena povinnost evidovat obchodní majetek.




## Posouzení zdanitelných plnění a plnění osvobozených od daně z hlediska uvedení v daňovém přiznání

Tuzemská zdanitelná plnění: budou uváděna plátcem na ř. 1 nebo 2 podle sazby daně daného plnění, vždy k datu vzniku daňové povinnosti.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet – budou podle druhu poskytnutého plnění uváděna na

- ř. 20 (dodání zboží do JČS) a současně do souhrnného hlášení
- ř. 21 (poskytnutí služeb s místem plnění v JČS) a současně do souhrnného hlášení
- ř. 22 (vývoz zboží do třetí země)
- ř. 23 (dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované v JČS)
- ř. 24 (vybraná plnění v režimu jednoho správního místa)
- ř. 26 (ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně, vymezená v ustanoveních § 68,67,69,70, ZDPH a dalších uvedených v tiskopisu přiznání)



## Osvobozená od daně s nárokem na odpočet, která jsou vymezena v § 63 ZDPH.

V praxi se setkáme nejčastěji s těmito plněními s nárokem na odpočet:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 ZDPH)
- vývoz zboží (§ 66 ZDPH)
- poskytnutí služby do třetí země ( § 67 ZDPH)
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69 ZDPH)
- U těchto plnění se zejména jedná o poskytnutí zboží nebo služeb plátcem osobám povinným k dani do jiného členského státu nebo osobám povinným k dani do třetí země. Jedná se převážně o přeshraniční transakce, kdy ke spotřebě dochází mimo tuzemsko.



## Do výčtu specifických osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně ale patří také:

- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65 ZDPH)
- dovoz zboží (§ 71 ZDPH)
- osvobození ve zvláštních případech ( § 68 ZDPH)
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§71a až § 71f ZDPH)
- přeprava osob (§70 ZDPH)
- dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení a odeslání nebo přepravy je v jiném členském státě (§ 71g ZDPH)
- Protože se jedná o rozsáhlou problematiku a zejména o plnění přeshraniční, tzv. intrakomunitární a obchodování se třetími zeměmi, budeme se této oblasti věnovat v samostatném semináři.



# Děkuji za pozornost.

Ing. Jana Ledvinková  
daňový poradce  
KDP ČR evid. č. 00121