Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce správy daní

GFR01617024
ESS

Č. j.: 15981/24/7700-40121-050343

Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN

ke stanovení sazby daně z nemovitých věcí u zdanitelných staveb a jednotek sloužících k bydlení nebo k ubytování – aktualizované znění

Účinnost	15. 5. 2024
Důvod přijetí	novela zákona o dani z nemovitých věcí
Oblast úpravy	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) § 7 a § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) § 420, § 2201 a násl., resp. § 2326 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) § 13 písm. k) zákona 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon")
Agenda	ubytování, nájem, sazba daně, zvýšení daně
Základní ustanovení	§ 10a zákona o dani z nemovitých věcí § 11 zákona o dani z nemovitých věcí § 11a zákona o dani z nemovitých věcí
Předcházející metodické materiály	Metodický pokyn ke stanovení sazby daně z nemovitých věcí u zdanitelných staveb a jednotek sloužících k bydlení, nebo k ubytování č. j. 68839/21/7100-30121-050343
Související metodické materiály	Metodický pokyn k aplikaci zvýšení daně podle § 11a odst. 1 ZDNV u budov obytných domů s prostorem užívaným k podnikání - podnikání v bytových prostorech č. j.: 61041/20/7100-30121-010560 Metodický pokyn k aplikaci zvýšení daně podle § 11a odst. 1 ZDNV u budov obytných domů s nebytovým prostorem užívaným k podnikání č. j.: 60548/20/7100-30121-010560
Technické postupy v IS/Úlohy ADIS	---
Přílohy	Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021 č. j. 6 Af 20/2020-28
Judikatura, literatura	Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-28

Anotace:

Pokyn upravuje dílčí problematiku týkající se stanovení sazby daně z nemovitých věcí u zdanitelných staveb a jednotek sloužících k bydlení, nebo k ubytování. Jedná se o aktualizaci metodického pokynu č. j. 68839/21/7100-30121-050343 ze dne 2. 12. 2021. Pro zatřídění zdanitelné stavby/jednotky do příslušné sazby daně je třeba rozlišit, zda a v jakém rozsahu je užívána k bydlení za účelem zajištění bytové potřeby nájemce a popřípadě i členů jeho domácnosti (dlouhodobý nájem), nebo zda jsou užívány k ubytování vč. ubytovacích služeb (krátkodobý nájem) za účelem např. rekreace, ubytování, sezonních pracovníků apod.

V případě, kdy k podnikání není užívána převažující část podlahové plochy nadzemní části obytného domu, ale jsou k podnikání v oboru ubytování využívány pouze některé místnosti, je nutné tuto skutečnost zohlednit zvýšením daně podle § 11a zákona o dani z nemovitých věcí. Obdobně se postupuje i v případě zdanitelných jednotek.

Primární příjemci:

Úřední osoby spravující daň z nemovitých věcí – využití při standardních činnostech souvisejících s vyměřením či doměřením daně z nemovitých věcí.

I. Dotaz

Generálnímu finančnímu ředitelství byl doručen dotaz ohledně stanovení sazby daně v případě, že je zdanitelná stavba nebo zdanitelná jednotka dlouhodobě pronajata k bydlení nebo je užívána ke krátkodobému pronájmu, tj. k ubytovávání včetně poskytování ubytovacích služeb. Jakou sazbu daně má správce daně v těchto případech stanovit? Je v obou případech zdanitelná stavba/jednotka užívána k bydlení?

II. Odpověď

Pro zatřídění zdanitelné stavby/jednotky do příslušné skupiny staveb a jednotek je třeba posoudit, zda a v jakém rozsahu jsou užívány k bydlení či jsou užívány k ubytování včetně ubytovacích služeb. Zásadní pro zatřídění zdanitelné stavby/jednotky do příslušné skupiny staveb a jednotek je posouzení charakteru a časového úseku poskytovaného ubytování, tzn. zda je poskytováno relativně dlouhodobě za účelem zajištění bytové potřeby nájemce (jeho domácnosti), nebo je poskytováno přechodně, případně krátkodobě, tj. za účelem rekreace, ubytování, sezonních pracovníků apod. Dále je třeba hodnotit poskytování služeb a dalších doplňkových plnění ve spojení s ubytováním.

Zdanitelná stavba, která je **užívána k bydlení**, se tedy zařadí do skupiny **obytných budov** podle § 10a odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí (písmeno „H“ v daňovém přiznání) a zdanitelná **jednotka užívaná k témuž účelu** se zařadí do skupiny **ostatních zdanitelných jednotek** podle § 10a odst. 1 písm. h) téhož zákona (písmeno „R“ v daňovém přiznání). Naproti tomu zdanitelná stavba/jednotka **užívaná k ubytování** se zařadí do **skupiny zdanitelných staveb** a **zdanitelných jednotek pro ostatní druhy podnikání** podle § 10a odst. 1 písm. f) téhož zákona (písmeno „O“ u staveb nebo písmeno „U“ v případě jednotek v daňovém přiznání).

III. Odůvodnění

Při zařazování zdanitelné stavby či jednotky do příslušné skupiny staveb a jednotek vychází správce daně z § 10a zákona o dani z nemovitých věcí, přičemž obecně je rozhodující stav k 1. lednu roku, na který je daň stanovována.

Pro zatřídění zdanitelné stavby/jednotky do příslušné skupiny je třeba posoudit, zda a v jakém rozsahu je užívána k bydlení, či zda a v jakém rozsahu je užívána k ubytování včetně ubytovacích služeb.

Podle § 2201 občanského zákoníku se pronajímatel nájemní smlouvou zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.

Podle § 2326 občanského zákoníku se ubytovatel smlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) zavazuje poskytnout ubytovanému přechodně ubytování na ujednanou dobu nebo na dobu vyplývající z účelu ubytování v zařízení k tomu určeném a objednatel se zavazuje zaplatit ubytovateli za ubytování a za služby spojené s ubytováním ve lhůtě stanovené ubytovacím řádem, popřípadě ve lhůtě obvyklé.

Zásadní pro posouzení zařazení zdanitelné stavby/jednotky do skupiny staveb a jednotek je charakter a časový úsek, v rámci něhož je zdanitelná stavba/jednotka užívána, tzn. zda je umožněno relativně dlouhodobé užívání zdanitelné stavby/jednotky za účelem zajištění bytové potřeby nájemce a popřípadě i členů jeho domácnosti, nebo zda je umožněno krátkodobé užívání zdanitelné stavby/jednotky, tj. za účelem rekreace, ubytování, sezonních pracovníků apod.

Dále je třeba hodnotit poskytování souvisejících služeb. Charakteristické pro nájem je, že pronajímatel zajistí nájemci po dobu nájmu pouze nezbytné služby, kterými jsou dodávky vody, odvoz a odvádění odpadních vod včetně čištění jímek, dodávky tepla, odvoz komunálního odpadu, osvětlení a úklid společných částí domu, zajištění příjmu rozhlasového a televizního vysílání, provoz a čištění komínů, případně provoz výtahu. Další služby - jako je např. úklid prostor užívaných nájemcem, poskytování lůžkovin, výměna ložního prádla nebo toaletních potřeb - institut nájmu obecně nepředpokládá a tyto jsou již nad jeho rámec.

Stejně tak případné poskytování stravování (i např. jen snídaně) v souvislosti s užíváním zdanitelné stavby/jednotky již znamená, že nejde o nájem. Na základě těchto případných „doplňkových plnění“ možno tedy rovněž usuzovat na charakter užívání zdanitelné stavby/jednotky. Rozdíl mezi nájmem a ubytováním (ubytovací službou) lze shledat rovněž v provádění běžné údržby nebo drobných oprav v užívaném prostoru. V případě nájmu se předpokládá provádění těchto činností nájemcem, kdežto v případě ubytování (ubytovací služby) nelze provádění těchto činností ubytovaným očekávat. Rozdíl mezi nájmem a ubytováním vymezil ve svém rozsudku č. j. 6 Af 20/2020-28 ze dne 19. 8. 2021 Městský soud v Praze (v příloze), podle kterého hraje zásadní roli délka užívání předmětné nemovité věci. Soud dovodil, že i poskytování „holého nájmu“ bez dalších služeb, pokud je nabízen soustavně na několik málo dní, resp. nocí je nutno chápat jako ubytování, nikoliv jako nájem.

Charakteristickým znakem podnikání je mimo jiné jeho soustavnost. Požadavek na soustavnost však neznamená, že každý den je poskytnuta finální služba. Podnikání v sobě zahrnuje nejen samo poskytnutí služby spotřebiteli, ale také činnosti související s tím, že služba bude poskytnuta, tedy nabízení nemovité věci k užívání, její údržbu apod. Pokud poplatník nabízí zdanitelné stavby/jednotky k užívání nikoliv formou krátkodobého nájmu, ale ve formě ubytování, je možné přihlédnout i ke skutečnosti, že disponuje odpovídajícím živnostenským oprávněním. Pro účely daně z nemovitých věcí je rozhodné, zda k 1. lednu

příslušného zdaňovacího období trvá jeho podnikání ve vztahu k předmětné zdanitelné stavbě/jednotce (poskytování ubytovacích služeb, nebo činnosti související s poskytováním ubytovacích služeb, jako např. nabízení na trhu apod.), bez ohledu na skutečnost, zda poplatník disponuje odpovídajícím živnostenským oprávněním.

I v případě těchto zdanitelných staveb/jednotek se tak jedná o situaci obdobnou hotelům, které jsou nehledě na jejich obsazenost k 1. lednu příslušného zdaňovacího období zařazeny do skupiny zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro ostatní druhy podnikání dle § 10a odst. 1 písm. f) zákona o dani z nemovitých věcí, a tedy zdaněny sazbou daně podle § 11 odst. 1 písm. h) téhož zákona, která činí 18 Kč za každý 1 m^2 zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

Správce daně posuzuje účel užití předmětné zdanitelné stavby/jednotky, tj. k čemu je zdanitelná stavba/jednotka primárně určena a skutečně užívána. Pokud se nabízí na internetovém portálu nájem těchto nemovitých věcí včetně ubytovacích služeb, lze dovodit, že tyto zdanitelné stavby/jednotky jsou užívány k podnikání, a to bez ohledu na to, zda jsou k 1. lednu příslušného zdaňovacího období k tomuto účelu využity.

Skutečnost, že zdanitelná stavba/jednotka není po určitou dobu užívána k jinému účelu, protože je „připravena“ k nabízení nájmu či ubytování (včetně ubytovacích služeb), je jedním ze znaků, že se jedná o zdanitelnou stavbu/jednotku užívanou pro podnikání. Stejně tak není rozhodující, zda např. rekreanti nabízené ubytovací služby během svého pobytu využijí či nikoli. Pokud jsou nemovité věci na internetovém portále nabízeny, lze z této skutečnosti při správě daní bez dalšího vycházet. V případě, že je zdanitelná stavba/jednotka dlouhodobě pronajata za účelem zajištění bytové potřeby nájemce a popřípadě i jeho členů domácnosti, nepovažuje se za zdanitelnou stavbu/jednotku užívanou pro podnikání.

Jestliže k podnikání není užívána převažující část podlahové plochy nadzemní části obytného domu, ale jsou k podnikání v oboru ubytování využívány pouze některé místnosti, je nutné tuto skutečnost zohlednit zvýšením daně podle § 11a zákona o dani z nemovitých věcí. Zvýšení daně se z budovy obytného domu vypočítá podle § 11a odst. 1 téhož zákona jako součin výměry podlahové plochy v m^2 **místnosti užívané k podnikání v oblasti ubytování** a 3,50 Kč.

Obdobně se postupuje i v případě zdanitelných jednotek. Pokud k podnikání není užívána převažující část podlahové plochy zdanitelné jednotky, ale jsou k podnikání v oboru ubytování využívány pouze některé místnosti, je nutné i v tomto případě tuto skutečnost zohlednit zvýšením daně podle § 11a zákona o dani z nemovitých věcí.

Zvýšení daně se u zdanitelné jednotky vypočítá podle § 11a odst. 2 tamtéž jako součin upravené podlahové plochy **místnosti užívané k podnikání v oblasti ubytování** v m^2 (podlahová plocha místnosti se vynásobí koeficientem 1,20 nebo 1,22 podle § 10 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí) a kladný rozdíl mezi

1. sazbou daně příslušnou pro zdanitelnou jednotku, jejíž převažující část plochy je užívána pro podnikání, a
2. sazbou daně příslušnou pro tuto zdanitelnou jednotku.

Příklad:

Vlastník jednotky (bytu) o výměře 200 m^2 pronajal místnost (pokoj) o výměře 50 m^2 k ubytování (a poskytuje i ubytovací služby) přes ubytovací portál. Ve zbylé části jednotky (bytě) sám trvale bydlí. Jednotka (byt) se nachází na Praze 3, katastrální území Žižkov, v bytovém domě. Výpočet zvýšení daně bude následující:

Předmět daně ze staveb a jednotek v daňovém přiznání = R

Řádek č. 309 = ***200***

Řádek č. 310 = ***1,22***

Řádek č. 311 = ***244*** *– upravená podlahová plocha jednotky*

Řádek č. 317 = 3,5 (sazba daně) x 5 (koeficient) = 17,50 (výsledná sazba) x 244 = ***4 270*** *Kč*

Řádek č. 318 = 50 (místnost) x 1,22 = ***61*** *– upravená podlahová plocha místnosti*

Řádek č. 319 = 61 x [výsledná sazba daně za místnost užívanou k podnikání v oboru ubytování (18 x 1,5 = 27) mínus výsledná sazby daně za byt (3,5 x 5 = 17,5) tj. 27 – 17,5 = ***9,5****] =* ***579,5*** *po zaokrouhlení* ***580 Kč***

Řádek č. 322 = 4 270 + 580 = ***4 850 Kč***

Daň po vynásobením místním koeficientem (2) = 9 700 Kč

Místností se dle § 13 písm. k) stavebního zákona rozumí „prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahou, stropem nebo konstrukcí střechy a pevnými stěnami“.

Z pohledu zákona o daních z příjmů jsou příjmy z krátkodobého nájmu (ubytovací služby) řazeny do příjmů ze samostatné činnosti podle § 7. Tento jednotný přístup Finanční správy České republiky se týká nejen platforem Airbnb a Booking.com, ale všech poplatníků, kteří nabízejí zdanitelné stavby/jednotky (byty, případně celé rodinné domy, chaty či chalupy) ke krátkodobému nájmu vlastním jménem, ať už prostřednictvím internetu nebo inzerátů, přes známé apod. Takové příjmy nelze zařadit do příjmů z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, neboť nejde o nájem, ale o ubytovací služby. Oprávněnost postupu Finanční správy České republiky byla potvrzena mimo jiné již zmíněným rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-28.

IV. Zrušovací ustanovení

Tento metodický pokyn zrušuje:

- Metodický pokyn ke stanovení sazby daně z nemovitých věcí u zdanitelných staveb a jednotek sloužících k bydlení, nebo k ubytování č.j. 68839/21/7100-30121-050343.

Elektronicky podepsáno
09.05.2024
Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Příloha:

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 20/2020-28

Na vědomí

Odbor 18 – Nepřímé a majetkové daně Ministerstva financí
Odbor 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství
Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství