



Vážení klienti,

v tomto čísle Informačního občasníku připomeneme podmínky, za jakých je nájemné daňově uznatelným výdajem (nákladem), jak se postupuje při nájemném placeném zálohově, při hrazení nájemného podnikateli, kteří jsou manželé, nebo účastníky sdružení bez právní subjektivity.

NÁJEM A PODNÁJEM Z HLEDISKA ZDP NA STRANĚ NÁJEMCE

Zákon o daních z příjmů stanoví v § 24 odst. 2 písm. h), že daňovým výdajem je nájemné, a to:

a) nájemné, s výjimkou nájemného u finančního leasingu a s výjimkou nájemného za umělecká díla podle § 25 odst. 1 písm. za) zákona, a to podle účetních předpisů. V případě, že nájemce účetnictví nevede, je nájemné daňovým výdajem při zaplacení,

b) nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat (finanční leasing), ve výši a při splnění zákonem stanovených podmínek v § 24; přitom u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období,

c) nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí movitého hmotného majetku, u kterého vstupní cena nepřevyšuje limit 40 000 Kč. Nájemné u nájmu tohoto majetku se zahrnuje do daňových výdajů u poplatníka vedoucího účetnictví časově rozlišené v souladu s účetními předpisy, u poplatníka, který účetnictví nevede, při úhradě.

Příklad

Poplatník FO, společník s.r.o., pronajal této společnosti vlastní nemovitost na dobu neurčitou. Nájemné bylo sjednáno jako oprava omítky, střechy a půdní vestavba. Co může uplatnit nájemce (s.r.o.), do daňových výdajů?

Na straně nájemce je sjednané nájemné daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona, přitom je nutno respektovat ustanovení § 23 odst. 7 zákona, tj. cenu obvyklou.

Nájemné při postoupení smlouvy

Daňovým výdajem je u postupníka i jím hrazená částka postupiteli ve výši rozdílu mezi nájemným, které bylo postupitelem zaplacené, a nájemným, které je u postupitele výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 6 při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Na tuto úpravu navazuje § 25 odst. 1 písm. ze) zákona, který stanoví, že „přeplacená část nájemného“ není daňovým výdajem dalšího nájemce v případě, že není součástí vstupní ceny majetku

Příklad

K postoupení leasingové smlouvy na hmotný majetek došlo v jejím průběhu a první nájemce - postupitel, přeplatil nájemné, vinou 1. vyšší splátky nájemného, o 100 000 Kč. Druhý nájemce - postupník, mu uhradí částku 145 000 Kč. Jak se bude postupovat z hlediska daně z příjmů?

Na straně prvního nájemce - postupitele, bude zdanitelným příjmem částka 145 000 Kč (do daňových výdajů může uplatnit přeplacené nájemné v částce 100 000 Kč). Na straně druhého nájemce - postupníka, bude daňovým výdajem částka 100 000 Kč, kterou uplatní do daňových výdajů rovnoměrně, po zbývajících dobu nájmu s tím, že zbýající částku, tj. 45 000 Kč zahrne do vstupní ceny majetku.

Nájemné placené zálohově

ZDP § 5 odst. 10 písm. b) stanoví, že rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o hodnotu záloh, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uhrazených poplatníkem s příjmy podle § 7, který nevede účetnictví a výdaje uplatňuje podle § 24 (tj. ve skutečně vynaložené výši), poplatníkovi, který je spojenou osobou (§ 23), který vede účetnictví, s výjimkou záloh z titulu nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, nedošlo-li k vyúčtování celkového závazku v tom zdaňovacím období, ve kterém byly zálohy uhrazeny.

Pokyn D - 300 stanoví, že podle § 5 odst. 10 písm. b) zákona se nepostupuje např. v případě záloh na odběr elektrické energie, vodné a stočné, dodávky plynu a v případě nájemného placeného dopředu (pokud z uzavřené smlouvy nevyplývá, že se jedná o zálohu).

Příklad

Podnikatel s příjmy podle § 7 vedoucí DE, zaplatil v prosinci s.r.o., kde je jediným společníkem, nájemné za dílnu na příští dva roky dopředu na základě nájemní smlouvy (platba nájemného je sjednána v nájemní smlouvě předem), a to v ceně obvyklé. Bude tato platba daňovým výdajem podnikatele v roce, kdy nájemné zaplatil?

Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů, stanoví mimo jiné, že nájem vzniká na základě písemné nájemní smlouvy, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné nebytový prostor do užívání. Není-li dohodnuto jinak,

nájemné spolu s úhradou za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru se platí v měsíčních splátkách předem vždy k prvnímu dni příslušného kalendářního měsíce. Nájemné hrazené v souladu s nájemní smlouvou dopředu, v ceně obvyklé, je daňovým výdajem podnikatele vedoucího daňovou evidenci, v tom zdaňovacím období, kdy ho uhradil.

Příklad

Podnikatel s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona vedoucí DE, zaplatil koncem roku zálohu na nájem nákladního automobilu na první čtvrtletí následujícího roku, společnosti s ručením omezeným, kde je jediným společníkem. K vyúčtování nájmu došlo až v dubnu následujícího roku, kdy podnikatel doplatil zbývající část celkového nájemného. Jak bude podnikatel postupovat z hlediska daně z příjmů?

V roce, kdy podnikatel zaplatil společnosti s ručením omezeným zálohu na nájemné, se na straně podnikatele jednalo o výdaj nedaňový, základ daně podnikatele se o zaplacenou zálohu zvýší. Tento výdaj tedy základ daně ve zdaňovacím období, kdy byla záloha zaplacená, neovlivnil (nesnížil). Na toto ustanovení navazuje v § 5 odst. 11 zákona, na základě kterého podnikatel uplatní zaplacenou zálohu do daňových výdajů v následujícím roce, to je v roce, kdy došlo k vyúčtování zálohy. Tento výdaj základ daně následujícího roku sniží.

Nájemné jako součást vstupní ceny

Zákon v § 29 odst. 1 písm. a) stanoví, že nejsou-li při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení:

- nájemní smlouvy nebo
- smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy.

Součástí vstupní ceny z hlediska daně z příjmů je v uvedeném případě nájemné, tedy z hlediska účetních předpisů provozní výdaj. Jedná se o nájemné v případě, kdy nájemce nedodrží zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění do daňových výdajů a musí základ daně o toto nájemné zvýšit. Nájemce musí zvýšit základ daně toho zdaňovacího období, kdy byl nájem ukončen, jak stanoví § 5 odst. 6 zákona pro nájemce fyzické osoby a počínaje r. 2011 také § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 pro nájemce právnické osoby.

Příklad

Podnikatel si v září 2011 po 2 letech trvání nájemní smlouvy, najatý hmotný majetek odkoupil s tím, že nesplnil podmínky pro uplatnění nájemného do daňových výdajů podle § 24 odst. 5 zákona. Co je daňovým výdajem podnikatele při vložení hmotného majetku do podnikání?

Daňovým výdajem v uplynulých letech bylo podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona nájemné. V letošním roce, kdy byl nájem ukončen a najatá věc bývalým nájemcem odkoupena, nelze uplatnit žádné nájemného do daňových výdajů, protože zákonná podmínka pro uplatnění nájemného do daňových výdajů splněna nebyla. Je třeba zvýšit základ daně o nájemné, které v minulých letech uplatnil podnikatel do daňových výdajů, a to podle § 5 odst. 6 zákona. V roce 2011 může podnikatel zahájit odpisování tohoto majetku. Vstupní cenou hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona je v daném případě součet kupní ceny a veškerého zaplaceného nájemného do data ukončení nájmu.

Nájemné hrazené manžely podnikateli

Pokud se manželé rozhodli koupit do společného jmění např. osobní automobil formou finančního leasingu, je možno, v případě, že leasingovou smlouvu sjednal jeden z nich, např. manžel podnikatel, aby si část nájemného uplatňoval do výdajů manžel a část nájemného uplatňovala do daňových výdajů manželka podnikatelka, která též předmětný najatý automobil používá pro svoje podnikatelské aktivity. Jedná-li se o výdaje na pracovní cesty, lze do daňových výdajů uplatnit výdaje na pracovní cesty podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona, tj. V doložené výši (dokladem o nákupu pohonných hmot), případně paušální částkou podle § 24 odst. 2 písm. zt) zákona. Daňovým výdajem poplatníka fyzické osoby, manžela i manželky je nájemné i v případě, že na leasingové smlouvě není uvedeno IČO či DIČ ani jednoho z nich, zákon tuto podmínku nestanoví. Obdobně se postupuje i v případě, kdy si manželé najmou např. nemovitost, ve které oba provozují podnikatelskou činnost. Poměrnou část nájemného může každý z nich uplatnit do svých daňových výdajů.

Účastníci sdružení bez právní subjektivity

Podle § 829 a násl. občanského zákoníku, si mohou společně najímat věci, případně i společně nabyvat majetek formou finančního leasingu. Najmou-li si podnikatelé účastníci sdružení např. dílnu, je jejich daňovým výdajem nájemné, a to rozdělené rovnoměrně nebo v jiném poměru jak stanoví smlouva. Bude-li se jednat o účastníky sdružení vedoucí daňovou evidenci,

bude nájemné jejich daňovým výdajem při zaplacení, povedou-li účetnictví, je nutno respektovat věcnou a časovou souvislost v souladu s účetními předpisy. Pokud se jedná o finanční pronájem s následnou koupí najatého majetku několika poplatníky fyzickými osobami, kteří podnikají v rámci sdružení, je třeba, aby ze smlouvy o sdružení bylo zřejmé, že účastníci sdružení se rozhodli koupit si do spoluvlastnictví příslušný majetek formou finančního pronájmu. Smlouva by měla obsahovat jakým způsobem se budou jednotliví poplatníci podílet na platbě nájemného a jaký díl najatého majetku budou po jeho odkoupení vlastnit, případně i kdo uzavře smlouvu s pronajímatelem v případě, že na smlouvě jako nájemci nebudou uvedeni všichni účastníci sdružení. Do daňových výdajů bude moci každý účastník sdružení zahrnout **poměrnou část nájemného** podle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP. Po ukončení finančního leasingu a odkoupení stroje se účastníci sdružení stanou spoluvlastníky najatého majetku, každý bude vlastní jeho poměrnou část, kterou zahrne do svého obchodního majetku.

Nájemce může odkoupit najatou věc

Po dohodě s vlastníkem - pronajímatelem - může nájemce odkoupit najatou věc. V těchto případech je nutno, aby nájemce splnil podmínky stanovené § 24 odst. 5 zákona, aby nájemné uplatňované po dobu nájmu do daňových výdajů, daňovým výdajem zůstalo. Jde-li o odpisovaný hmotný majetek § 24 odst. 5 písm. a) stanoví, že prodává-li se majetek, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím ukončení nájemci, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) pouze za podmínky, že kupní cena hmotného majetku, který lze odpisovat podle tohoto zákona, nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle § 31 odst. 1 písm. a) ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován; přitom při výpočtu zůstatkové ceny osobního automobilu se vždy vychází ze vstupní ceny včetně daně z přidané hodnoty. Je-li vlastníkem nebo pronajímatelem poplatník, který

u pronajímaného hmotného majetku pokračoval v odpisování podle § 30 odst. 10, stanoví se zůstatková cena, jako by ke změně v osobě vlastníka nebo pronajímatele nedošlo.

Nedaňové výdaje lze uplatnit do daňových výdajů do výše příjmů. Tuto skutečnost řeší § 23 odst. 4 písm. e), resp. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona. Podle citovaného § 23 odst. 4 písm. e) zákona **se do základu daně nezahrnují** částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, tj. fyzické osoby, kteří nevedou účetnictví.

Dále ZDP v § 24 odst. 2 písm. zc) stanoví, že jako daňový výdaj lze uplatnit výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, tj. fyzické osoby, kteří nevedou účetnictví.

Příklad

Podnikatel si koupil po ukončení finančního leasingu osobní automobil s tím, že do daňových výdajů neuplatnil nájemné v celkové výši 30 000 Kč, protože automobil využíval i pro osobní potřebu. Tento automobil po půl roce provozu prodal za 190 000 Kč. Jak bude postupovat z hlediska daně z příjmů?

Příjem z prodeje zahrne podnikatel do základu daně pouze do výše $190\ 000 - 30\ 000 = 160\ 000$ Kč. Do základu daně se v souladu s § 23 odst. 4 nezahrnují částky zaevidované do příjmů, pokud souvisejí s výdaji neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje daňové.