

31

# INFORMAČNÍ OBČASNÍK

**TAX**  
VISION

Vážení klienti,

v tomto čísle Informačního občasníku se budeme věnovat nájmu a podnájmu z pozice pronajímatele, upozorníme na zdanění příjmů z příležitostného pronájmu, příjmů z pronájmu manželů a spoluvlastníků. Dále připomeneme postup, když nájemce složí kauci ještě před zahájením nájmu, a možnost uplatnění výdajů paušálem.

TaxVision, s.r.o.

www stránky: [www.taxvision.cz](http://www.taxvision.cz)

Telefon: +420 222 311 280

E-mail: [info@taxvision.cz](mailto:info@taxvision.cz)

31**TAX**  
VISION

## NÁJEM A PODNÁJEM Z HLEDISKA ZDP NA STRANĚ PRONAJÍMATELE

Nájemní smlouva musí mít podle obecně platných právních předpisů písemnou formu a musí obsahovat mimo jiné i **výši a způsob platby nájemného**. Nájemné může být sjednáno **jak ve finančním, tak i ve věcném plnění**, zákon tomu nebrání.

### Příklad

*Syn podnikatel uzavřel s otcem - vlastníkem nemovitosti, nájemní smlouvu na nájem této nemovitosti. Nájemné bylo sjednáno jako nulové, syn podnikatel se však musí o najatou nemovitost řádně starat a platit i její opravy. Jsou výdaje na opravy na straně syna - podnikatele, daňovým výdajem?*

V daném případě nájemní smlouva nebyla sjednána za úplatu. Podle obecně platných právních předpisů je nezbytnou náležitostí nájemní smlouvy dohoda o úplatě, nájemce musí platit za nájem věci. Pokud bylo sjednáno nájemné nulové, je tento právní úkon podle ustanovení § 39 občanského zákoníku neplatný, neboť svým obsahem odporuje zákonu. Z uvedeného vyplývá, že výdaje vynaložené synem - podnikatelem, na opravu cizího majetku nejsou jeho výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 ZDP. V daném případě je vhodné, aby opravy hrazené synem byly v nájemní smlouvě sjednány jako nepeněžní plnění nájemného. Poté takto formulovaná smlouva bude vyhovovat kritériím obecně platných právních předpisů a syn si může takovéto nájemné uplatnit do daňových výdajů. Na straně otce jako pronajímatele bude zdanitelným příjmem hrazené nájemné, tj. výše oprav hrazená synem - nájemcem.

### Příjmy z pronájmu

poplatníků - fyzických osob, mohou být:

a) **příjmy podle § 7** - jedná se o pronájem provozovaný na základě živnostenského oprávnění nebo pronajímaný majetek je zahrnutý v obchodním majetku poplatníka s příjmy podle § 7 zákona, tj. z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti,

b) **příjmy podle § 9** - jedná se pronajímaný majetek nezahrnutý v obchodním majetku poplatníka, a to nemovitostí (jejich částí), nebo bytů (jejich částí), nebytových prostor, anebo věcí movitých,

c) **příjmy podle § 10** - jedná se o příležitostný pronájem věcí movitých.

### Příklad

*Otec - nepodnikatel, pronajal synovi - podnikateli, příležitostně automobil a garáž. O jaký příjem se jedná?*

Pronajme-li poplatník příležitostně automobil, jedná se o příjem podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona. Pokud příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona nepřesáhnou v roce 20 000 Kč, bude příjem od daně osvobozen. Pronajme-li však otec příležitostně garáž, jedná se již o příjem podle § 9 zákona.

**Příjmy z pronájmu plynoucí manželům** ze společného jmění (dříve bezpodílového spoluvlastnictví) manželů se podle § 9 ZDP zdaňují **jen u jednoho z nich**, a to i v případě, že plynou z více druhů pronajatých nemovitostí nebo věcí movitých, a to i rozdílného charakteru (např. automobil, dům, byt, chata, garáž, pozemek aj.). Tyto příjmy je třeba uvést do daňového přiznání jednoho z manželů.

**Pronájem věcí není vyloučen ani mezi manžely.** V praxi se často stává, že podnikající manžel či manželka si najme od druhého z manželů nemovitost nebo věc movitou a výdaje spojené s nájemným uplatňuje jako daňový výdaj. Pokud by se mezi manželi nejednalo o společné jmění manželů, nemůže být proti nájemním smlouvám a placení nájemného námitky, pokud bude sjednáno **nájemné ve výši obvyklé**. Problémem je však společné jmění manželů, jehož principy upravuje občanský zákoník v ustanoveních § 143 až § 151. Najmout si manželka může od manžela nemovitost, která není ve společném jmění manželů (nemovitost manžel získal např. z restituce nebo před uzavřením manželství) a nájemné musí manželka platit manželovi pouze z prostředků v jejím výlučném vlastnictví.

### Příklad

*Manželé mají ve společném jmění manželů dům, který má zahrnutý v obchodním majetku manžel, protože ho zčásti používá pro podnikatelskou činnost. Tento dům manželé zčásti pronajímají synovi. Jak zdanit nájemné od syna?*

Jedná-li se o pronájem domu zahrnutého v obchodním majetku manžela ve smyslu § 4 odst. 4 zákona, jedná se o příjem podle § 7, tj. z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Tento příjem musí do daňového přiznání uvést manžel, který má předmětný majetek zahrnut ve svém obchodním majetku.

## Příjmy z pronájmu plynoucí spoluvlastníkům

ZDP v § 11 stanoví, že příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů.

Uvedené ustanovení se týká podílového spoluvlastnictví fyzických osob, z nichž má každá osoba dispoziční právo ke svému podílu. V této souvislosti je třeba si uvědomit, že toto ustanovení se netýká společného jmění manželů.

Dále zákon stanoví, že plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši, není možné uplatnit výdaje paušální 30 % částkou z dosažených příjmů.

## Nepeněžní plnění nájemného

Nájemné může být sjednáno jak finanční částkou - peněžní plnění, tak i ve formě opravy či technického zhodnocení - nepeněžní plnění. Zdanitelným příjmem vlastníka (pronajímatele) je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to:

- u vlastníka (pronajímatele) vedoucího účetnictví v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle platných účetních postupů, při respektování věcné a časové souvislosti,
- u ostatních vlastníků (pronajímatelů) v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.

Za daňové výdaje se podle stanoviska Ministerstva financí, zveřejněném v pokynu D - 300 v souladu s § 24 odst. 1 zákona považují také u vlastníka (pronajímatele) hodnota nepeněžního plnění nájemného hrazená nájemcem za předpokladu, že nepeněžní plnění má charakter daňových výdajů (např. oprav). Má-li nepeněžní plnění nájemného formu technického zhodnocení majetku, může vlastník (pronajímatel) jako daňový výdaj uplatnit odpisy ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny tohoto majetku, pokud jej podle § 28 odst. 3 zákona neodpisuje nájemce.

## Příklad

*Podnikatel si najal kancelář s tím, že nájemné za tento rok uhradí formou oprav ve výši 51 000 Kč. Jak bude pronajímatel, který nevede účetnictví postupovat?*

Na straně pronajímatele jsou opravy kanceláře uhrazené nájemcem ve výši 51 000 Kč zdanitelným příjmem, jde o nepeněžní plnění nájemného. Do daňových výdajů může pronajímatel uplatnit stejnou částku. Základ daně pronajímatele bude nulový, pokud ještě např. sám nevynaloží nějakou částku v souvislosti s pronájmem. Na straně nájemce bude částka 51 000 Kč daňovým výdajem.

## Nepeněžní plnění nad rámec nájemného

Provede-li nájemce úpravy najatého majetku nad rámec sjednaného nájemného, zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 6 stanoví, že nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to:

a) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) a výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem. Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování [§ 31 odst. 1 písm. a)], nebo znaleckým posudkem,

b) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování [§ 31 odst. 1 písm. a)], nebo znaleckým posudkem,

c) ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení (§ 33) uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastníka (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu. Toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem.

## Příklad

*Nájem nemovitosti byl sjednán na dobu neurčitou se smlouvenou 5 měsíční výpovědní lhůtou pro obě smluvní strany. Po 7 letech byla smlouva ze strany vlastníka vypovězena. Nájemce na základě písemného souhlasu pronajímatele odpisoval technické zhodnocení. Při ukončení nájmu pronajímatel nájemci zůstatkovou cenu neuhradil. Jak se bude postupovat z hlediska daně?*

V případě, kdy pronajímatel nájemci zůstatkovou cenu neuhradil, zahrne pronajímatel do zdanitelných příjmů nepeněžní plnění. Toto nepeněžní plnění se podle § 23 odst. 6 zákona na straně pronajímatele ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování [§ 31 odst. 1 písm. a)], nebo znaleckým posudkem.

Uvedený nepeněžní příjem uplatní vlastník do daňových výdajů formou odpisů. V souladu s § 29 odst. 6 zákona zvýší vlastník o hodnotu nepeněžního příjmu zůstatkovou cenu nemovitosti a pokračuje v odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny.

**Kauce může být složena nájemcem ještě před zahájením nájmu** v případě, kdy se pronajímatel s nájemcem tak dohodnou. Pro určení, zda je tato kauce zdanitelným příjmem pronajímatele, daňovým výdajem nájemce a v jakém okamžiku, je rozhodující, jak byla kauce mezi pronajímatelem a nájemcem sjednána.

Pokud je v nájemní smlouvě (nebo i ve zvláštním ujednání či dodatku k nájemní smlouvě) dohodnuto, že nájemce složí kauci v určité výši a pronajímatel bude z této kauce čerpat např. nezaplacené nájemné nebo náklady na odstranění škody na pronajatém majetku, zaviněné nájemcem a po ukončení pronájmu pronajímatel tuto kauci vrátí nájemci (v plné výši nebo její zůstatek), je složena kauce na straně nájemce nedaňovým výdajem a na straně pronajímatele se nejedná o zdanitelný příjem. Uhradí-li si však pronajímatel z této kauce náhradu škody nebo uhradí-li nezaplacené nájemné, bude v tomto případě čerpaná částka daňovým výdajem na straně nájemce a zdanitelným příjmem na straně pronajímatele.

Je-li však v nájemní smlouvě uvedeno, že kauce představuje zálohu na nájemné, je kauce na straně nájemce, který nevede účetnictví, daňovým výdajem při zaplacení a na straně pronajímatele, který nevede účetnictví, zdanitelným příjmem v okamžiku jejího přijetí. Vzhledem ke skutečnosti, že výše uvedené skutečnosti je třeba správci daně při případné kontrole prokázat, lze doporučit ujednání o složení kauce nájemcem pronajímateli věnovat patřičnou pozornost a sjednat písemnou dohodu.

## Výdaje pronajímatele

ZDP v § 9 odst. 4 stanoví, že neuplatní-li poplatník výdaje

prokazatelně vynaložené, na dosažení zajištění a udržení příjmů z pronájmu, může je uplatnit ve výši 30 % z veškerých dosažených příjmů. Uplatní-li poplatník výdaje uvedenou 30 % paušální částkou, jsou v částce paušálních výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním všech příjmů, které má podle § 9 zákona a které tvoří jeden dílčí základ daně. To znamená, že pronajímatel-li poplatník více nemovitostí, nemůže u jedné nemovitosti uplatňovat výdaje paušální částkou 30 % a u jiné nemovitosti uplatňovat výdaje ve skutečné výši. Pronajímatel, který uplatňuje výdaje paušální 30% částkou z dosažených příjmů, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem. V případě, že poplatník v jednotlivých zdaňovacích obdobích mění způsob uplatňování daňových výdajů, tj. paušální výdaje na skutečné výdaje a skutečné výdaje na paušální, musí pamatovat na § 23 odst. 8 ZDP. Ten mimo jiné stanoví, že poplatníci - fyzické osoby, při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 zákona (tj. ve skutečně vynaložené výši) na způsob podle § 9 odst. 4 zákona (tj. paušálem z dosažených příjmů), anebo naopak musí upravit základ daně za předcházející zdaňovací období stejným způsobem jako při ukončení činnosti. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Pokud se pronajímatel s příjmy podle § 9 zákona rozhodne, může jako daňový výdaj uplatnit doložené výdaje v plném rozsahu, tj. výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon stanoví, že poplatníci mající příjmy z pronájmu a uplatňující u těchto příjmů skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, vedou záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zjištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu a mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy.

Pokud se však poplatníci rozhodnou vést účetnictví, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, pak postupují podle těchto předpisů, budou-li takto postupovat po celé zdaňovací období, přitom se movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob.

Při uplatňování daňových výdajů pronajímatelem je třeba si uvědomit, že užívá-li pronajímatel nemovitost částečně i pro svou osobní potřebu, nebo pokud pronajímá pouze část nemovitosti, případně věci movité, lze do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů zahrnout jen poměrnou část příslušných daňových výdajů, jak stanoví § 24 (pro poměrnou část odpisů pak ještě § 28) zákona. Vhodným kritériem pro uplatnění části výdajů je např. poměr celkové plochy nemovitosti k pronajímané ploše objektu. Jedná se např. o odpisy pronajímané věci, výdaje na opravy a údržbu, pojištění apod..