

## Placení nájemného za užívání nemovité věci

Jak bylo již v předchozím uvedeno, je nájem nemovité věci vždy úplatný, tj. za užívání nemovité věci na základě nájemní smlouvy platí nájemce pronajímateli sjednané **nájemné** (v případě pachtu se jedná o pachtovné). Tím se nájem zásadně odlišuje od výpůjčky a výprosy, které umožňují bezúplatné užívání nemovitých věcí.

Podle § 2217 OZ se nájemné platí v ujednané výši, a není-li ujednána, platí se ve výši obvyklé v době uzavření nájemní smlouvy s přihlédnutím k nájemnému za nájem obdobných věcí za obdobných podmínek.

V nájemní smlouvě může být ujednáno, že nájemné bude plněno jinak než v penězích (např. provedením oprav nebo technickým zhodnocením); v tom případě je rozhodná majetková hodnota poskytovaného plnění vyjádřená v penězích.

Podle § 2218 OZ obecně platí, že nájemné se platí měsíčně pozadu.

V případě nájmu bytu nebo domu ale podle § 2251 OZ nájemce platí nájemné předem na každý měsíc nebo na jiné ujednané platební období, nejpozději do pátého dne příslušného platebního období, nebyl-li ujednan den pozdější, a společně s nájemným platí nájemce zálohy nebo náklady na služby, které zajišťuje pronajímatel.

Ustanovení § 2218 OZ o placení nájemného se vztahuje i na placení pachtovného. V případě zemědělského pachtu se ale podle § 2346 OZ pachtovné platí ročně pozadu a je splatné k 1. říjnu.

## Energie a služby spojené s nájmem nemovité věci

Při dlouhodobém nájmu nemovité věci platí nájemce pronajímateli kromě nájemného také za energie a služby spotřebované při užívání nemovité věci. Jedná se zejména o spotřebovanou elektřinu, plyn, vodu, teplo, úklid, odvoz odpadu, ostrahu apod. Tyto služby a energie zpravidla neposkytuje přímo pronajímatel (vlastník) nemovité věci, ale různí jiní dodavatelé a poskytovatelé, přičemž pronajímatel je jenom prostředníkem, který přeúčtovává cenu dodaných energií a poskytnutých služeb na nájemce, který tyto energie a služby v době nájmu spotřebovává a využívá. Obvykle dochází k zúčtování energií a služeb spojených s nájmem po skončení kalendářního roku, přičemž v průběhu roku hradí energie a poskytované služby pronajímatel a jemu následně platí nájemce zálohy ve sjednané výši, které jsou po skončení roku zúčtovány s konečnou cenou za nájemcem spotřebované energie a služby za dané období.

### **Příklad**

*Společnost s ručením omezeným pronajímá svému společníkovi byt za sjednané nájemné v obvyklé výši a průběžně hradí náklady za energie a služby spotřebované nájemcem bytu.*

*Podle nájemní smlouvy společník vždy po skončení kalendářního roku uhradí s. r. o. náklady za spotřebované energie a služby v daném roce.*

*S. r. o. v souladu s bodem 3.1.3. písm. a) Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 v průběhu kalendářního roku účtuje platby za energie a služby spotřebované nájemcem bytu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 35 – Pohledávky za společníky a po skončení kalendářního roku zaúčtuje přijatou úhradu od společníka ve prospěch uvedeného účtu.*

Podle § 28 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), účetní jednotka, která je vlastníkem nemovité věci a tuto nemovitou věc poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu, o této nemovité věci účtuje a odpisuje ji v souladu s účetními metodami.

Podle § 28 odst. 5 zákona o účetnictví účetní jednotka, která úplatně užívá nemovitou věc na základě nájemní smlouvy a provede na tomto najatém majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami.

Podle bodu 5.5. písm. a) Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 v případě technického zhodnocení odpisovaného nájemcem nájemce při ukončení nájmu zaúčtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu dluhu z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením.

Podle bodu 5.5. písm. b) Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 v případě technického zhodnocení odpisovaného nájemcem pronajímatel při ukončení nájmu zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy, popřípadě jako úhradu pohledávky z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením.

### **Příklad**

*Společnost s ručením omezeným (s. r. o. A) pronajímá nemovitou věc jiné společnosti s ručením omezeným (s. r. o. B), která ji plně používá pro svou ekonomickou činnost. Ve smlouvě o nájmu je sjednáno nájemné s tím, že platby nájemného nebudou probíhat a nájem bude hrazen tím, že nájemce (s. r. o. B) provede na nemovité věci technické zhodnocení a toto zhodnocení si bude moci*

#### **Příklad**

*Manželé mají ve společném jmění manželů rodinný dům. Kromě toho má manžel ve svém výlučném vlastnictví garáž, kterou si koupil ještě před uzavřením manželství, a tuto garáž pronajímá rodičům manželky. Jelikož se jedná o nájem nemovité věci, která není ve společném jmění manželů, musí příjmy z tohoto nájmu uvádět ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob vždy jen manžel.*

Podle pokynu GŘ D-59 se příjmy z nájmu plynoucí manželům ze společného jmění manželů zdaňují jen u jednoho z manželů i v případě, že plynou z více pronajatých nemovitých věcí nebo movitých věcí, a to i rozdílného charakteru (např. dům, byt, chata, garáž, pozemek).

V praxi jsou běžné i případy, kdy manželé mají příjem z nájmu nejen společného majetku, ale i každý ze svého majetku, tj. majetku, který nepatří do jejich společného jmění. V takovém případě každý z manželů zdaní příjem z nájmu svého výlučného majetku a u příjmů z nájmu majetku ve společném jmění manželů se mohou v každém zdaňovacím období rozhodnout, zda je v daném zdaňovacím období uvede ve svém daňovém přiznání manželka, nebo manžel; tato volba závisí na posouzení celkového daňového zatížení a může vést k legální optimalizaci daňového výsledku (např. v jednom zdaňovacím období zdaní příjem z nájmu společného majetku manžel, v dalším zdaňovacím období může příjem z tohoto nájmu zdanit manželka). V tomto ohledu zákon o daních z příjmů nestanoví žádné omezení.

#### **Příklad**

*Manželé mají ve společném jmění dva byty, které od 1. 1. 2024 pronajímají. Manželka od uvedeného data pronajímá zemědělskému podnikateli pozemek, který zdělila po svých rodičích. Byty ani pozemek nejsou zahrnuty u žádného z manželů v obchodním majetku. Příjmy z nájmu bytů bude v jednotlivých zdaňovacích obdobích zdaňovat manžel nebo manželka podle toho, jak se dohodnou (např. za rok 2024 zdaní příjmy z nájmu bytů manželka, za rok 2025 tyto příjmy zdaní manžel). Příjmy z nájmu pozemku, který není ve společném jmění manželů, bude ale zdaňovat vždy jen manželka.*

#### **Příjmy z nájmu nemovitých věcí ve spoluvlastnictví více fyzických osob**

Pro příjmy z nájmu nemovité věci dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k nemovité věci platí, že se **rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů**; obdobně to platí i pro

### Příklad

Bude-li se například jednat o opravu střechy za 300 000 Kč, která je v nájemní smlouvě sjednána jako nepeněžitě plnění nájemného, půjde na straně nájemce o daňový výdaj [viz § 24 odst. 2 písm. h) ZDP] a na straně pronajímatele o zdanitelný nepeněžní příjem a současně v téže výši o daňový výdaj.

Podle stanoviska GŘ k § 9 odst. 3 ZDP uvedeného v pokynu GŘ D-59 jsou **platby vlastníka jednotky na provozní výdaje (do tzv. fondu oprav a na účet společenství vlastníků)** na straně poplatníka, který nevede účetnictví, daňovým výdajem v okamžiku jejich úhrady. Platby určené na technické zhodnocení společných částí jsou však daňovým výdajem až po dokončení technického zhodnocení, a to formou odpisů. Pokud byly platby do fondu oprav použity na technické zhodnocení společných částí, poplatník podle § 5 odst. 6 ZDP o výdaje zahrnuté do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích sníží výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno; o výdaje na technické zhodnocení se pak zvýší vstupní cena jednotky a do daňových výdajů se tyto výdaje promítnou formou odpisů (k technickému zhodnocení více viz také část 1.2).

### Příklad

Pronajímatel bytové jednotky zaplatil v roce 2023 na účet společenství vlastníků částku 30 000 Kč určenou na opravy společných částí domu (do tzv. fondu oprav). V souladu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství uveřejněným v pokynu GŘ D-59 pronajímatel uvedenou částku v plné výši uplatnil jako daňový výdaj. V roce 2024 pronajímatel od společenství vlastníků obdržel sdělení, že z částky, kterou v roce 2023 zaplatil do fondu oprav, byla část ve výši 20 000 Kč použita na stavební úpravy společných částí domu, které byly dokončeny v měsíci březnu 2024. Z uvedeného důvodu je pronajímatel povinen ve zdaňovacím období roku 2024 snížit výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů o částku 20 000 Kč; zároveň o tuto částku zvýší ve zdaňovacím období roku 2024 vstupní cenu jednotky a bude dále pokračovat v jejím odpisování ze zvýšené vstupní ceny.

Do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů z nájmu nemovité věci lze zahrnout také např.:

- **výdaje na pojištění pronajímané nemovité věci,**
- **daň z nemovitých věcí,**
- **úrok z úvěru na pořízení pronajímané nemovité věci.**

ujednáno, že pro účely ZDPH nastává dílčí plnění vždy k poslednímu dni každého kalendářního měsíce. V tomto případě dochází k uskutečnění zdanitelného plnění v podobě měsíčního nájmu vždy k poslednímu dni kalendářního měsíce počínaje měsícem lednem 2024 a konče měsícem říjnem 2024.

Pokud by v daném případě nebylo v nájemní smlouvě vymezeno, kdy nastává dílčí plnění, pak by se za den uskutečnění zdanitelného plnění považoval den 31. 10. 2024.

### 4.5 Přeúčtování energií a služeb spojených s nájmem nájemci

Podle § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH se při přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody spotřebovaných nájemcem nemovité věci tomuto nájemci považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem zjištění skutečné spotřeby.

#### **Příklad**

*Plátce, který pronajímá bytové a nebytové prostory ve své budově, přeúčtovává jednotlivým nájemcům podle uzavřené nájemní smlouvy jimi spotřebovanou elektřinu. K uskutečnění zdanitelného plnění v tomto případě dochází dnem zjištění skutečné spotřeby elektřiny (obvykle jde o den, kdy pronajímatel obdrží od dodavatele elektřiny výúčtování).*

Podle § 21 odst. 4 písm. c) ZDPH se při přeúčtování služeb poskytovaných v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem zjištění skutečné výše částky za službu poskytovanou v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci, která byla v souvislosti s tímto nájmem přijata, pokud se nejedná o službu podle písmene b) [pozn: myšleno ustanovení § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH].

Prakticky to znamená, že u služeb poskytovaných v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci (např. úklidu, odvozu odpadu, ostrahy) pronajímateli nevzniká povinnost přiznat DPH při jejich přeúčtování nájemci k datu skutečného poskytnutí služby, ale až ke dni zjištění skutečné výše částky za tuto službu obvykle na základě přijaté faktury od poskytovatele dané služby.

Uvedený postup však nelze uplatnit při přeúčtování ostatních služeb nájemcům (např. právních, poradenských, reklamních); v těchto případech se uplatní obecné pravidlo pro stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při poskytování služeb podle § 21 odst. 3 ZDPH.

cenu tohoto majetku v době jeho pořízení, tj. v daném případě v době, kdy je zahájen nájem. Dále je v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu uvedeno, že reprodukční pořizovací cena odpovídá ceně, za kterou by si poplatník věc mohl (v rozsudku řešeném případě se jednalo o nemovitou věc) ve stavu, v němž se tato nachází, pořídit na trhu k danému datu, tj. opět v daném případě v době zahájení nájmu.

V § 29 odst. 1 písm. d) ZDP je odkazováno na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Nelze tedy použít např. cenu, kterou stanoví realitní kancelář, jelikož tento způsob stanovení není v zákoně upraven. Pokud byl nájem zahájen 1. 5. 2024, tak je třeba stanovit znalecký posudek k tomuto datu.

\*\*\*

#### ➡ **Dotaz č. 11: Pokračování v odpisování po vyřazení nemovitosti z obchodního majetku**

***Fyzická osoba (OSVČ) provozovala cca 12 let restauraci v nemovitosti, kterou v průběhu těchto let zakoupila. Nemovitost byla zahrnuta do obchodního majetku OSVČ a daňově odepisována. V průběhu roku 2023 OSVČ živnost pozastavila, nemovitost vyřadila do osobního užívání fyzické osoby (FO) – občana.***

***Od roku 2024 tuto nemovitost pronajímá už jen jako FO nájemci k jeho podnikání. Příjmy z tohoto pronájmu bude zdaňovat podle § 9 ZDP.***

***Mám dotaz, zda při uplatňování skutečných výdajů k tomuto pronájmu může pokračovat v odpisech, které započala jako OSVČ? Případně jak určit v tomto případě vstupní cenu majetku pro odpisy při příjmech z pronájmu?***

**Odpověď** (Ing. Zuzana Rylová):

Podle ustanovení § 30 odst. 10 ZDP v odpisování hmotného majetku pokračuje poplatník, který je fyzickou osobou, u jím pronajímaného hmotného majetku vyřazeného z obchodního majetku nebo v případě zařazení jím pronajímaného hmotného majetku do obchodního majetku. Odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo. Odpisování nelze přerušit v případě, že by se fyzická osoba rozhodla uplatnit výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP. V tom případě nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování