

# NÁJEM A DANĚ

Libuše Zákravská

Katedra ekonomiky, financí a účetnictví, FES, UPa

*This contribution is about tax duties which are from realization of hire relation, especially from non-office space. This work solve the actual problems of czech economy, wich are based on existing czech legal law.*

## Úvod

Pro správné rozhodování daňových poplatníků a plátců daní je nezbytná znalost všech souvisejících právních předpisů. Jako velice diskutabilní a problémovou záležitostí jsou nájemní vztahy versus daňové povinnosti.

Prožíváme období, ve kterém dříve tzv. náš společný majetek má svého vlastníka. Každý nakládá se svým majetkem - zejména s věcmi, podle svého svobodného rozhodnutí, protože je vlastníkem věci. S věcí však nakládá i ten, který ji nevlastní, ale dohodl se s vlastníkem o nakládání s věcí. Ze svobodného projevu vůle, jako nezadatelného práva každé osoby vyplývají na druhou stranu i povinnosti na platbách různých daní.

Aby byla správně pochopena problematika všech daní u nájmu, je třeba mít na paměti, že je nutná znalost obecně závazných právních předpisů.

## 1. Právní předpisy a nájem

Nájem je klasický institut závazkového práva. Až novela občanského zákoníku, provedená zákonem č. 509/1991 Sb. s účinností od 1. 1. 1992 přinesla komplexní úpravu nájmu a podnájmu.

### Právní úprava nájmu:

#### Občanský zákoník:

- První část: Obecná ustanovení - Hlava čtvrtá:

**Právní úkony** ust. § 34 až 51

- Osmá část: Závazkové právo - Hlava sedmá: **Nájemní smlouva**

Oddíl první: **Obecná ustanovení** § 633 až 670 (souvislost se zákonem č. 116/1990 Sb.)

Oddíl druhý: **Nájemné** § 671 až 675 (souvislost se zákonem č. 116/1990 Sb.)

Oddíl třetí: **Skončení nájmu** § 676 až 684 (souvislost se zákonem č. 116/1990 Sb.)

Oddíl čtvrtý: **Zvláštní ustanovení o nájmu bytu** § 685 až 716

Oddíl pátý: **Nájem obytných místností v zařízeních určených k trvalému bydlení** § 717 až 718

Oddíl šestý: **Podnájem bytu (části bytu)** § 719

Oddíl sedmý: **Nájem a podnájem nebytových prostor** § 720 (obecná ustanovení a přímá souvislost se zák. č. 116/1990 Sb.)

Oddíl osmý: **Obecná ustanovení o podnikatelském nájmu věcí movitých** § 721 až 723

Obchodní zákoník:

- Část třetí: **Obchodní závazkové vztahy** - Hlava druhá:

**Zvláštní ustanovení o některých obchodních závazkových vztazích**

Díl IV.- **Smlouva o koupi najaté věci** § 489 - 496

Díl XV. - **Smlouva o nájmu dopravního prostředku** § 630 - 637

## 2. O nájmu obecně

Pro řádné plnění všech daňových povinností je vhodné, aby vstoupily do našeho podvědomí uvedená ustanovení. Jinak může daňový poplatník a plátce daně, byť neúmyslně, krátiť daňové příjmy.

Z mého osobního názoru na **nájem a podnájem nebytových prostor** si pozorný čtenář dá do souvislosti i obdobné nájmy jiných věcí.

Protože je nájem a podnájem nebytových prostor upraven jediným ustanovením v § 720 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, je tento vztah upraven zvláštním zákonem a tím je **zák. č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor** ve znění zák. č. 403/1990 Sb., č. 529/1990 Sb., č. 229/1991 Sb., č. 540/1991 Sb. **Tento zákon** má jako speciální právní norma vždy **přednost**. Pouze v případě, že jím určitá otázka není upravena, je nutno užít obecná ustanovení o nájemní smlouvě - § 663 až 684 Občanského zákoníku, případně obecná ustanovení § 34 až 51 Občanského zákoníku - o právních úkonech.

Dovolím si připomenout, že ustanovení Občanského zákoníku o nájemní smlouvě platí zásadně i pro nájem pozemků, neboť tento druh nájmu není v Občanském zákoníku, ani v jiném právním předpise upraven samostatně a komplexně. Některé specifické okruhy, týkající se nájmu pozemků, jsou však upraveny v jiných právních předpisech, např. zák. č. 229/1991 Sb.

**Nájemní smlouvou** pronajímatel přenechává **za úplatu** nájemci věc, aby ji **dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral požitky**.

Předmětem nájemní smlouvy může být jen **věc**, která je jednak způsobilá být předmětem občanskoprávních vztahů (§ 118 ObčZ) a dále ke své povaze způsobilá k užívání, resp. brání užitků. Může jít o věc movitou či nemovitou, o věc jako celek i o její část.

V úvodu jsou uvedeny současné právní úpravy nájmu, ale víme, že nájem a podnájem nebytových prostor existoval před rokem 1990, proto stručné připomenutí, které je velmi významné:

V minulost **místnosti, nesloužící k bydlení** (současnost nebytové prostory) musí splňovat dvě podmínky současně:

- **rozhodnutí** státního orgánu o přidělení místností určité osobě (ve správním řízení),

- **uzavření dohody** o odevzdání a převzetí místností (zejména na dohodu se nepamatovalo).

Předmětem častých soudních sporů o nájmu a podnájmu nebytových prostor, jež existoval před rokem 1990, je nesplnění obou podmínek současně. Závěr sporu je rozhodnutí o neplatnosti nájmu. **Je-li nájem neplatný, mám za to, že zaplacené nájemné, či předpis nájemného není výdajem (nákladem) vynaloženým k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozd. změn. S neplatností nájmu mám současně pochybnosti o tom, že běžná údržba a obdobné výdaje (náklady), které vynaložil nájemce v souvislosti s předmětem nájmu, jsou pro účely daně z příjmů uznány jako vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z toho vyplývají další pochybnosti v případě, že nájemce je plátcem daně z přidané hodnoty. Neplatnost nájmu má vliv na skutečnost, že plátce DPH nemá nárok na odpočet daně, protože přijatá zdanitelná plnění nepoužil k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, byť současně splňuje ustanovení § 19 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozd. předpisů.**

Jak je zde uvedeno, musí být věc přenechaná **za úplatu**. Občanský zákoník, ale ani daňové zákony neukládají, že by úplata musela být v peněžním plnění. Nepeněžní - naturální plnění má svoje úskalí, neboť není-li předem vyjádřeno v penězích, mohou nastat pochybnosti o způsobu jeho ocenění. V budoucnosti se dá očekávat spor mezi nájemcem a pronajímatelem a to zejména, jsou-li poskytovány služby nemateriálního charakteru. Často obě smluvní strany chybují právě v případě naturálního plnění. U pronajímatele je naturální příjem předmětem daně z příjmů (podle ust. § 3 odst. 2 a § 9, je-li fyzická osoba; případně ust. § 7, u právnické osoby podle ust. § 18 odst. 1 a podle společných ustanoveních § 23 odst. 6 příp. 7 zákona o daních z příjmů). U nájemce i pronajímatele jsou naturální plnění, jsou-li plátcem daně z přidané hodnoty předmětem daně podle ust. § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nic na tom nemění skutečnost, že vlastník inkasuje od jiných nájemců nájemné např. 10 tis. Kč ročně, ale od nájemce poradenské firmy neinkasuje nájem, protože mu jsou poskytovány rady v hodnotě 10 tis. Kč za rok. Na skutečnost, že pronajímatel, ani nájemce z “hlediska příjmů státního rozpočtu“ svým naturálním plněním rozpočet nekrátí, není brán zřetel. Neboť se na každého z nich, jako na daňový subjekt, pohlíží odděleně. V našem případě by u poradenské firmy mohly být zpochybněny výdaje (náklady), resp. jejich určitá část, protože nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokud 10 tis. Kč jako naturální příjem nepřiznává, obdobně může být zpochybněn nárok na odpočet DPH. Dále je nepřiznání naturálních příjmů posuzováno, jako krácení daně a to u obou subjektů nájemního vztahu.

Další podmínkou nájemního vztahu obecně je to, že předmětem nájemní smlouvy je **věc**, která vzhledem ke své povaze **je způsobilá k užívání**, resp. brání užitků. Proto už jsou faktem daňové doměrky a to často v případech dřívějších místností státních podniků a družstev, nesloužících k bydlení, které byly vydány v restitucích osobám oprávněným. Stávalo se, že byly vydány trosky a torza nemovitostí, účelově charakterizované např. jako sklady, v lepším případě např. středisko praktické výuky učňů, kulturní středisko apod. Restituent, vlastník - pronajímatel torza nemovitosti, resp. v současnosti torza nebytových prostor, pronajme peněžnímu ústavu, který poskytuje finanční služby. Peněžní ústav si např. z torza bývalého hotelu na své náklady provede úpravu torza tak, aby nemovitost byla způsobilá k užívání. Nebo pronájem zemědělského skladu osobě, která poskytuje pohostinské služby. Stalo se v praxi, že i nejmenovanému státnímu orgánu, který je ministerstvem zmocněn k výkonu státní správy, je

pronajaté kulturní středisko. Zde uvedené příklady jsou nájmy věci, které k povaze věci nejsou způsobilé k danému charakteru užívání. Nájemce na své náklady provádí různé úpravy na pronajaté věci, tak aby byla způsobilá k užívání, ale k tomu je povinen obecně pronajímatel.

### 3. Daň z příjmu a nájem

Nájemce nemůže pro účely daně z příjmů uplatnit výdaje (náklady), které např. vynaložil na úpravu najaté věci (ze skladu), tak aby byla způsobilá k užívání (na bistro), protože nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů) a je-li plátce DPH, nemá nárok na odpočet daně na vstupu, protože přijatá zdanitelná plnění nebyla použita k dosažení obrátu ze své zdanitelná plnění (§ 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Vždy se bude jednat o technické zhodnocení (§ 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů), protože byly provedeny zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu. Tím, že má být pronajata věc způsobilá k užívání, se domnívám, že technické zhodnocení je nepeněžním příjmem vlastníka věci, který je předmětem daně z příjmů vlastníka. Vlastník při uzavírání nájemní smlouvy se dohodne s nájemcem o tom, že najatá věc (př. nemovitost garáže motorových vozidel) bude užívána k určitému účelu (např. provozování kosmetických služeb). Pokud vlastník na své náklady neupraví garáže na podmínky provozu kosmetických služeb (s rozhodnutím příslušných orgánů), pronajímá věc, která není způsobilá k užívání a musí si být vědom toho, že změna účelu je jeho nepeněžním příjmem. Nájemce, provozovatel kosmetických služeb nemůže uplatnit jako výdaje (náklady) jako daňový odpis pro účely daně z příjmů (§ 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Zákon o daních z příjmů však umožňuje, aby i nájemce mohl provést technické zhodnocení na najatém majetku, které bude odpisovat nájemce. Podmínkou je písemný souhlas vlastníka, vlastník si nezvyšuje vstupní cenu najaté věci (§ 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Pronajímatel si při udělení souhlasu musí uvědomit, že v případě ukončení nájemního vztahu, je zůstatková cena technického zhodnocení jeho nepeněžním příjmem. Je-li dohodnuto, že při ukončení nájmu bude najatá věc uvedena do původního stavu ze strany nájemce, u nájemce nebude výdajem (nákladem) pro účely daně z příjmů zůstatková cena technického zhodnocení ani výdaje (náklady), které vynaložil na uvedení věci do původního stavu.

### 4. DPH a nájem

Další podmínkou je to, že věc, která je předmětem nájmu musí být určena individuálně, neboť po skončení nájmu má nájemce povinnost vrátit tutéž věc.

Zde si dovoluji odklonit se od osobního názoru k nájmu nebytových prostor, ale považuji to za velmi významné. V praxi se setkávám s tím, že jsou vlastníkem pronajaty věci, o které je obecně známo, že mu nebudou vráceny, ale budou vráceny jiné věci. Pro neznalého čtenáře např.: “nájmu“ si hrst soli, která mi došla? Při vrácení hrstky soli, byť vracím shodné množství, druh, s nezaměnitelnými vlastnostmi, ale nevracím najatou sůl, **ale vypůjčenou**, neboť “najatá sůl“ byla zkonsumována. To znamená, že bude zpochybněn nájem např. stáda zvířat (obvykle telata, jalovice, dojnice), nájem zásob (materiálu, nedokončené výroby - obvykle krmiva, osiva apod.).

Zpochybněn bude tento nájem, ať už je pro daňové účely pojat, jako pronájem souboru zahrnující zároveň movité a nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek (§ 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů); zpochybněn bude nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění (§ 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) u nájemce. U pronajímatele je tento vztah předmětem daně z přidané hodnoty jako naturální plnění (§ 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a dále dochází ke změně vlastnického práva (§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty). V zpochybnění nájemního vztahu se bude vycházet i v ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozd. předpisů, neboť skutečný stav věci není nájem, ale půjčka.

Nájem se liší od půjčky, jejímž předmětem jsou věci určené druhově, k nimž vypůjčitel nabývá vlastnické právo, a je povinen vrátit věci téhož druhu a množství.

Nájemné se nesmí slučovat s dalším plněním. Často je v nájemném zahrnuta spotřeba el. energie, plynu a to v rozporu s Občanským zákoníkem, ale i dalšími zákonnými úpravami předpisů. **Znovu mohou nastat pochybnosti u nájemce o tom, že výdaje za nájemné (vč. jiného plnění) - náklady nebyly vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů).** Doporučuji, aby v případě prodeje (úhrady za el. proud) bylo postupováno podle zák. č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci, protože k prodeji el. energie i když je spotřeba nájemci pouze přefakturována, je nutný souhlas výrobce, jinak je i toto v rozporu se zákonem. Ale i když je sjednáno nájemné a odděleně v souladu s obecně závaznými právními předpisy přefakturace spotřeby el. energie, další plnění jako úklid společných prostor, vodné, stočné, odvoz odpadků apod., je nutné, aby pronajímatel znal daňové pojmy a povinnosti. **Pronajímatel - plátcem DPH v případě nájmu, u kterého je den uskutečnění zdanitelného plnění den, který je uveden ve smlouvě. Jedná se o dílčí plnění, tzn. že se považuje za uskutečněné zdanitelné plnění nejpozději posledním dnem v kalendářním roce. Uvádí se tedy v posledním daňovém přiznání k DPH za kalendářní rok (ust. § 9 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). V případě, že nájemce je plátcem DPH a pronajímatel do 30 dnů ode dne uzavření smlouvy oznámil finančnímu úřadu, že nájem podléhá dani (§ 30 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty), DPH odvádí nejpozději za prosinec, či IV. čtvrtletí. Zdaňování nájemného z nebytových prostorů musí každoročně oznámit finančnímu úřadu do 31. ledna nastávajícího kalendářního roku.**

Není-li nájemce plátcem DPH, je nájem nebytových prostor od DPH osvobozen (§ 30 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty) a je nutné podle dne uskutečnění zdanitelného plnění nájemného provést úpravu odpočtu daně za přijatá zdanitelná plnění (§ 20 zákona o DPH).

Poskytování jiných plnění (služeb), které nejsou nájmem, jsou opakovaným plněním, je pro pronajímatele den uskutečnění zdanitelného plnění poslední den zdaňovacího období (každý měsíc, nebo čtvrtletí). Pro nájemce je nutné, aby si uvědomil, zda daňový doklad nebyl vystaven před dnem zdanitelného plnění, protože nenastalo zdanitelné plnění, nemá nárok na odpočet DPH v případě, že mu jsou vyúčtovány služby související s nájmem předem např. už v lednu jako celoroční poskytování služeb.

Velmi významný je předmět nájmu jako nebytové prostory. Ve smyslu zákonné úpravy je pojem nebytových prostor vymezen:

- místnosti nebo soubory místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jinému účelu než k bydlení,
- byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům.

## 5. Stavební předpisy a jejich vliv na nájem a daně

Z ust. § 85 Stavebního zákona vyplývá, že **stavbu lze užívat jen k účelu určenému v kolaudačním rozhodnutí, popř. stavebního povolení**. Změny ve způsobu užívání stavby, v jejím provozním zařízení, ve způsobu nebo podstatném rozšíření výroby jsou přípustné po předchozím ohlášení stavebnímu úřadu, který o nich rozhodne nebo nařídí nové kolaudační řízení.

Je v zájmu nájemce, aby byl seznámen s rozhodnutím stavebního úřadu po kolaudaci, ze kterého zjistí účel stavby. Při jeho podnikatelských aktivitách musí převažovat činnost, která je v souladu s účelem stavby - tj. rozhodnutí o kolaudaci. **Výdaje (náklady), které nájemce vynaložil z důvodu změny účelu stavby nejsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), nemá nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, protože je nepoužil ve prospěch svých zdanitelných plnění (§ 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).**

Zcela shodné pochybení výdajů (nákladů) a odpočtu DPH je v případě, kdy je sjednán jako nájem nebytových prostor např. nájem půdy, sklepu apod., protože ze zákona vyplývá, že nebytovými prostory nejsou příslušenství k bytu ani společné prostory. (Jak často byly na základě nájemní smlouvy sjednány nájmy: z půdních prostor - kanceláře poradenské firmy, ze sklepních prostorů - vinárna, z prostoru pro dětské kočárky - kadeřnictví, z prostoru pro kola - mandlování prádla, ze sušárny na prádlo - maloobchod, z prádelny - rehabilitace a masáže atd.)

U bytů, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům, je souhlas časově omezený.

Ze zákona vyplývá, aby nájemní smlouva obsahovala **předmět nájmu, účel nájmu, výši a splatnost nájemného a způsob jeho platby. Nejde-li o nájem na dobu neurčitou, musí se účastníci dohodnout také na době, na kterou se nájem uzavírá.**

Jedním z výpovědních důvodů pro pronajímatele je užívání v rozporu se smlouvou. Zvláštní zřetel je nutný u doby sjednání nájemního vztahu, doba není kvantitativní, ale vzhledem k předmětu nájemní smlouvy i pronajímatele, resp. věku nájemce.

Je nutné se zmínit o tom, že **místnosti určené k provozování obchodu a služeb** (stavebně určené k tomuto účelu) mají zvláštní právní režim, tzn., že je lze **pronajímat s předchozím souhlasem** orgánu obce (§ 3 odst. 2 zák. č. 367/1990 Sb., o obcích ve znění pozd. změn). Lze doporučit, aby **předchozí** souhlas (*před uzavřením nájemní smlouvy*) obce byl udělen formou rozhodnutí podle zák. č. 71/1967 Sb., o správním řízení.

**Pronajímatel je povinen** podle ust. § 5 odst. 1 zákona nejen odevzdat nebytový prostor nájemci ve stavu způsobilém ke smlouvenému nebo obvyklému užívání, ale je povinen v takovém stavu nebytový prostor svým nákladem udržovat a také zabezpečovat řádné plnění služeb, jejichž poskytování je s užíváním spojeno. Tato úprava se někdy v praxi pocítuje jako nespravedlivá vůči pronajímateli.. Nelze ovšem přehlížet uvozuující návštěv citovaného ustanovení, které dává možnost, aby se účastníci smlouvy dohodli jinak, např. tak, že nájemce provede určité stavební úpravy na svůj náklad (§ 58 odst. 3 Stavebního zákona).

Jsou-li stavební úpravy takto dohodnuty a pokud nedosáhly pořizovací ceny více než Kč 40 000, jsou u nájemce výdajem (nákladem), který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů) a je možné příp. uplatnit odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění (§ 19 zákona o dani z přidané hodnoty). Je-li částka vynaložená na stavební úpravy vyšší než 40 000 Kč, je toto technickým zhodnocením (§ 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů), výdajem (nákladem) jsou odpisy technického zhodnocení; podmínkou je písemný souhlas vlastníka - § 28) a je možnost uplatnit odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění. Technické zhodnocení resp. cena pořízení se sleduje u konkrétního majetku. Jinými slovy, jsou-li např. dva nájemci a provede-li každý z nich úpravy za Kč 20 000,50, nemůže být tato hodnota výdajem (nákladem), protože technické zhodnocení věci (na budově) činí Kč 40 001,00.

Při dohodě o stavebních úpravách je nutné pamatovat na možnost odchýlení zákonné povinnosti odevzdat po skončení nájmu nebytový prostor ve stavu, v jakém byl nájemcem převzat.

Odevzdání nebytových prostor vč. stavebních úprav však znamená u pronajímatele, že zůstatková cena stavebních úprav je předmětem daně z příjmů (§ 3, § 10 a příp. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů), u nájemce zůstatková cena stavebních úprav není výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, protože majetek nebyl prodán ani zlikvidován); pokud od kolaudace nebo uskutečnění stavebních úprav uplynulo více než dva roky, je od DPH osvobozeno (§ 30 odst. 2 zákona o DPH), jinak zdanitelné plnění a odvod DPH (§ 2 odst. 1 písm. a) - dochází ke změně vlastnického práv a § 7 odst. 1 zákona.

Vzhledem k tomu, že pronajímatel přenechává nebytový prostor "jinému", tj. nájemci, lze dovodit, že pronajatý prostor má právo užívat pouze nájemce. Tzn., že toto právo nevzniká ze společného nájmu manželů, neboť nájem je upraven zvláštním zákonem (zák. č. 116/1990 Sb.). Aby se předešlo sporům, lze doporučit, aby nájemní smlouva obsahovala, že vymezené prostory budou užívat: manželka, příp. zaměstnanci, zákazníci apod.

**Změny na věci** je nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele. Úhradu nákladu s tím spojených může nájemce požadovat jen v případě, že se k tomu pronajímatel zavázal. Nestanoví-li smlouva jinak, je oprávněn požadovat úhradu nákladů až po skončení nájmu po odečtení znehodnocení změn, k němuž došlo v důsledku užívání věci. Dal-li pronajímatel souhlas se změnou, ale nezavázal se k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota věci (§ 667 odst. 1 Občanského zákoníku).

Odevzdání nebytových prostor vč. změny na věci však znamená u pronajímatele, že zůstatková cena tzv. změn na věci je předmětem daně z příjmů (§ 3, § 10 a příp. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů), u nájemce zůstatková cena "změn na věci" není výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, protože majetek nebyl prodán ani zlikvidován); pokud od kolaudace nebo uskutečnění stavebních úprav uplynulo více než dva roky, je od DPH osvobozeno (§ 30 odst. 2 zákona o DPH), jinak zdanitelné plnění a odvod DPH (§ 2 odst. 1 písm. a) - dochází ke změně vlastnického práva § 7 odst. 1 zákona). **Oprava** není změna na věci. Pronajímatel by měl zvážit svůj souhlas, ale i nájemce by si měl uvědomit, že investice do změny věci může být po čase zmařenou investicí.

Provede-li nájemce změny na věci bez souhlasu pronajímatele, je povinen po skončení nájmu uvést věc na své náklady do původního stavu (§ 667 odst. 2 ObčZ).

**U nájemce vzhledem k dikci zákona nebudou výdaje na změny na věci vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ani formou odpisů; odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění nelze uplatnit.**

Nájemce je povinen oznámit pronajímateli bez zbytečného odkladu potřeby oprav, které má provést pronajímatel. (§ 668 odst. 1 ObčZ). **Protože provádět opravy najaté věci je povinen pronajímatel, nelze povinnost přenášet na nájemce. Výdaje vynaložené na opravy nájemcem nejsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění nájemce nemá. Pokud pronajímatel výdaje vynaložené nájemcem na opravu najaté věci zdaní daní z příjmů jako naturální (nepeněžní) příjem podle ust. § 23 odst. zákona o daních z příjmů, jsou u nájemce výdaje (náklady) vynaložené na opravu uznány pro účely daně z příjmů. Ale nárok na odpočet DPH dále není.**

Opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Právní úpravy nájemného připouští i jinou úplatu nájemného než peněžní.

Samozřejmě, že musí být dohodnuta částka nájemného s tím, že nájemce uhradí nájem nepeněžní formou - opravou, stavební úpravou apod. najaté věci.

**U nájemce výdaj za takto dohodnutou opravu, stavební úpravu apod. je vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, kdy musí mít na zřeteli v jaké soustavě vede účetnictví (někdy i časové rozlišení), výdaj (náklad) je za nájemné, přestože může být charakterem technické zhodnocení. Nájemce však nemůže uplatnit odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění (§ 2 odst. 1 písm. a) - dochází ke změně vlastnictví – zákon o DPD). Pronajímatel má příjem, který podléhá zdanění daní z příjmů, s ohledem na to v jaké soustavě vede účetnictví (někdy i časové rozlišení) naturální plnění nájemce tj. hodnota opravy, stavebních úprav apod. (§ 23 zákona o daních z příjmů).**

Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku (doplním, že tedy i majetku drobného hmotného, jehož vstupní cena nepřevýšila částku Kč 40 tis.), pokud u jednotlivého majetku převýšily částku Kč 40 tis.

Rekonstrukcí se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizací se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Právní úpravy neomezují nájemce, aby prováděl údržbu najaté věci. Údržbou se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují drobnější závady.

**Výdaje (náklady) vynaložené na údržbu najaté věci jsou na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; nájemce může v souladu s § 19 zákona o DPH uplatnit odpočet DPH.**



## 6. Vlastnictví a nájem

Neposledním úskalím je vlastnictví najaté věci. Doporučuji, aby nebylo podceňováno. Časté je, že např. manželka restitucí nabytá nemovitost po rodičích, manžel podnikatel provádí úpravy, opravy apod. Manželka je vlastníkem, majetek není ve společném jmění manželů a proto uspořádat vztahy nájemní smlouvou. Ale i právnické osoby se někdy mylně domnívají, že jsou vlastníky nemovitosti.

Pokud je věc ve spoluvlastnictví např. dvou osob, z nichž jedna s věcí nakládá, nemůže ji druhý spoluvlastník najmout věc, protože vlastnictví k jedné shodné věci. Obdobně manželé, mají-li věc v SJM, nemůže jeden po druhém z manželů požadovat nájemné za to, že společnou věc užívá, nebo z ní bere užitky.

**Pro účely daně z příjmů by nájemné nebylo vynaloženo na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Protože nedochází ke změně vlastnictví, nelze např. uplatnit odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, která poskytl spoluvlastník, nebo jeden z manželů.**

Opakem je stav, kdy věc je např. ve spoluvlastnictví 3 osob, podíly na majetku jsou 3/10; 3/10 a 4/10. Osoba, která na 4/10 spoluvlastnického podílu dohodne nájemní smlouvu a sama ve svůj prospěch inkasuje nájemné. **I tato skutečnost může být důvodem neplatnosti nájemní smlouvy (tržní princip spoluvlastnictví, kdy rozhoduje nadpoloviční většina spoluvlastníků). Zbývající spoluvlastníci mohou mít doměřenou daň z příjmů z důvodu nepřiznání a nezdanění příjmů, ani neví, že dle jejich majetkových podílů se dělí příjmy podléhající zdanění.**

### Kontaktní adresa:

Ing. Libuše Zákravská

Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, Katedra ekonomiky, financí a účetnictví  
Studentská 84, 532 10 Pardubice

☎ 040/6036175

fax: 040/6036010

**Recenzent:** doc. Ing. Miroslav Buchta, CSc., vedoucí KEFÚ, FES, UPa