

V Pokynu GFŘ D-59 je k ustanovení § 9 odst. 5 ZDP dále uvedeno, že pokud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, uplatní takto výdaje ze všech příjmů, které má podle § 9 odst. 1 ZDP a které tvoří jeden dílčí základ daně.

Podle § 26 odst. 8 ZDP nelze ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník uplatňuje výdaje v procentní výši z dosažených příjmů podle § 9 odst. 4 ZDP, uplatnit odpisy pronajímaného hmotného majetku v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování tohoto majetku pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů v procentní výši z dosažených příjmů vede poplatník odpisy hmotného majetku pouze evidenčně.

Odpisování pronajímaných nemovitých věcí

Při daňovém odpisování pronajímané nemovité věci, která je hmotným majetkem podle § 26 ZDP (podle uvedeného ustanovení nejsou hmotným majetkem pozemky; blíže viz část 1.2), postupuje pronajímatel podle § 30 až 32 ZDP; není přitom rozhodující, zda pronajímaná nemovitá věc je nebo není vložena do obchodního majetku (odpisovat lze tedy i pronajaté nemovité věci do obchodního majetku nevložené, jsou-li splněny podmínky pro odpisování dané zákonem o daních z příjmů).

Zdůrazněme také, že odpisovatelem je mj. poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo (viz § 28 ZDP). Podle § 27 písm. j) ZDP nelze odpisovat hmotný majetek nabytý darováním, pokud toto bezúplatné nabytí bylo osvobozeno od daně z příjmů.

Příklad

Pan Horký od 1. 1. 2023 pronajímá byt, který v roce 2022 nabyl darováním od svých rodičů. Toto bezúplatné nabytí bylo podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 1 ZDP osvobozeno od daně z příjmů, tudíž s ohledem na ustanovení § 27 písm. j) ZDP nelze u pronajímaného bytu uplatňovat daňové odpisy.

Poznámka

V případě bezúplatného nabytí hmotného majetku zdeděním lze při pronájmu tohoto hmotného majetku uplatňovat daňové odpisy.

Pro uplatňování odpisů hmotného majetku má prvořadý význam správné ocenění hmotného majetku. Pro tento daňový účel se hmotný majetek oceňuje vstupní cenou podle § 29 odst. 1 ZDP, a to:

- při **úplatném** nabytí nemovité věci je vstupní cenou **pořizovací cena**
Podle pokynu GFR D-59 se za majetek pořízený úplatně podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP považuje pouze majetek nabytý koupí nebo směnou.
U nemovitého majetku, který pronajímatel, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, pořídil úplatně v době delší než 5 let před zahájením nájmu, je ale vstupní cenou reprodukční pořizovací cena určená podle zákona o oceňování majetku.
U nemovitého majetku, který pronajímatel, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, pořídil úplatně v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení.
- při nabytí nemovité věci **bezúplatně** (např. zděděním) je vstupní cenou **cena určená podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí**, s výjimkou majetku, u kterého poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem podle § 30 odst. 10 ZDP
V případě, že u poplatníka daně z příjmů fyzických osob neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, se tato vstupní cena zvyšuje o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, je u poplatníků daně z příjmů fyzických osob vstupní cenou bezúplatně nabyté nemovité věci reprodukční pořizovací cena určená podle zákona o oceňování majetku.
- v ostatních případech je vstupní cenou nemovité věci **reprodukční pořizovací cena určená podle zákona o oceňování majetku**; přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zákona o oceňování majetku bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby

Poznámka

Reprodukční pořizovací cena se zjišťuje podle zákona o oceňování majetku. Ačkoli je možné tuto cenu zjistit i bez znalce (např. odborným posouzením při znalosti stavu věcí nebo dotazem v realitních kancelářích), je v případě nemovitých věcí vhodné přizvat k ocenění znalce v příslušném oboru.

Příklad

Český občan vlastní nemovitou věc umístěnou v Itálii a tuto nemovitou věc soustavně pronajímá českým i zahraničním turistům. V případě tohoto nájmu je místo plnění v Itálii a při uplatňování daně z přidané hodnoty se český pronajímatel řídí italským ZDPH.

Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH je **nájem nemovité věci za podmínek uvedených v § 56a tohoto zákona osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.**

Podle § 56a odst. 1 ZDPH je nájem nemovité věci osvobozen od daně s výjimkou:

4 a) krátkodobého nájmu nemovité věci

Krátkodobým nájmem nemovité věci se pro daný účel rozumí nájem pozemku, jehož součástí je stavba, stavby nebo jednotky, popřípadě spolu s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.

Krátkodobý nájem nemovité věci, jejíž součástí je stavba, stavby nebo jednotky, je vždy zdanitelným plněním, u kterého se uplatní základní sazba DPH.

Příklad

Na základě smlouvy o nájmu uzavřené se vzdělávací agenturou na dobu neurčitou pronajímá plátce dvakrát týdně vždy v pondělí od 14:00 hod. do 17:00 hod. a v pátek od 8:00 hod. do 11:00 hod. vzdělávací agentuře učebnu vybavenou pro výuku v rámci rekvalifikačních kurzů. Jedná se o krátkodobý nájem nemovité věci, na který se nevztahuje osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, tudíž plátce u tohoto nájmu nemovité věci uplatňuje DPH v základní sazbě.

Příklad

Plátce pronajme louku, na které je postavena zděná budova se sociálním zařízením, pro konání hudební akce, která začne v pátek od 19:00 a skončí v neděli ve 14:30. Bude se jednat o krátkodobý nájem nemovité věci, na který se nevztahuje osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, tudíž plátce u tohoto nájmu nemovité věci uplatní DPH v základní sazbě.

Pokud by pro daný účel a po uvedené dobu byla pronajata louka, na níž není umístěna žádná stavba, jednalo by se o nájem nemovité věci, na který se vztahuje osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH.

b) poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008

Poskytování ubytovacích služeb je zdanitelným plněním, u kterého se od 1. 7. 2020 uplatňuje druhá snížená sazba daně ve výši 10 % (do 30. 6. 2020 platila pro tuto službu první snížená sazba daně ve výši 15 %).

c) nájmu prostor a míst k parkování vozidel

Příklad

Plátce pronajímá garáž k parkování vozidla nájemce. Z pohledu ZDPH se jedná o nájem prostoru k parkování, na který se nevztahuje osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, tudíž plátce u tohoto nájmu nemovité věci uplatní DPH v základní sazbě.

Pokud by ale užívání garáže nájemcem bylo součástí smluvního ujednání o nájmu bytu, pak by v závislosti na konkrétních podmínkách nájmu bylo z hlediska ZDPH možno považovat nájem garáže za vedlejší plnění úzce spojené s hlavním plněním, tj. s nájmem bytu.

V takovém případě by se na nájem bytu včetně garáže vztahovalo osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH.

d) nájmu bezpečnostních schránek

e) nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení

Poznámka

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně se nevztahuje na energie a služby spojené s nájmem, které obvykle nájemce platí pronajímateli ve formě záloh a následným vyúčtováním zpravidla po skončení kalendářního roku.

4.2 Odpočet daně na vstupu při nájmu nemovitých věcí

Při uskutečňování nájmu nemovité věci osvobozeného od daně podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH nemá pronajímatel nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s tímto nájmem (*např. u oprav a technického zhodnocení*). Toto pravidlo (tj. povinné osvobození nájmu vybrané nemovité věci od daně na výstupu bez nároku na odpočet daně na souvisejících

5. Řešené dotazy z praxe

⇨ Dotaz č. 1: Zdanění příjmů z pronájmu nemovitosti ve společném jmění manželů

Mám dotaz k postupu při zdanění příjmu z pronájmu, kdy nemovitost je ve společném jmění manželů (SJM). Lze příjmy plynoucí z nájmu věci v SJM zdaňovat jen u jednoho z manželů (§ 9 odst. 2 ZDP)? Lze příjmy v daném roce rozdělit na oba manžele, nebo musí zdaňovat celý příjem jen jeden z nich?

Odpověď (Ing. Petr Koubovský):

V případě zdanění příjmů ze SJM přicházejí v úvahu toliko následující možnosti posouzení a zdanění:

a) Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP)

Ustanovení § 7 odst. 9 ZDP stanoví, že věc v SJM, kterou využívá pro samostatnou výdělečnou činnost jeden z manželů nebo oba, vkládá do obchodního majetku jeden z nich. Pokud by tuto věc i nadále využívali k podnikatelské činnosti oba, je možné výdaje (náklady) související s touto věcí rozdělit v poměru, v jakém ji využívají při své činnosti. V případě prodeje zdaní příjem ten z manželů, který měl tuto věc zahrnutou v obchodním majetku.

b) Příjmy z nájmu (§ 9 ZDP)

ZDP celkem jasně v rámci § 9 odst. 2 stanoví, že příjmy plynoucí z nájmu věci (movité i nemovité) v SJM se zdaňují jen u jednoho z manželů. ZDP výslovně neumožňuje tyto příjmy nijak rozdělit, není tak možné rozložit daňovou zátěž mezi dva poplatníky daně z příjmů fyzických osob, zde manžele.

Na druhou stranu však dle mého názoru nic nebrání jiné daňové optimalizaci, a to konkrétně skutečnosti, že zdaňovat může každý rok někdo jiný, což v praxi může vést k dosažení nižšího celkového zdanění, zejména pak s ohledem na zavedení progresivního zdanění příjmů přesahujících 48násobek průměrné mzdy (hranice pro 23% sazbu daně z příjmů).

V tomto ohledu však upozorňuji na další limitaci možné optimalizace spočívající ve skutečnosti, že pokud manželé vlastní v rámci SJM více nemovitostí, tak je nutné, aby byly všechny zdaňovány pouze u jednoho z manželů. Tomuto názoru odpovídá i výklad uvedený v pokynu GFŘ D-59 k § 9 odst. 2 ZDP:

„Příjmy z nájmu plynoucí manželům ze společného jmění manželů se zdaňují jen u jednoho z manželů, a to i v případě, že plynou z více pronajatých nemovitých věcí nebo movitých věcí, a to i rozdílného charakteru (např. dům, byt, chata, garáž, pozemek).“

Vyššímu zdanění se tedy lze vyhnout pouze zúžením SJM tak, aby každý z manželů byl (podílovým) vlastníkem jednotlivé nemovitosti, anebo se rozvést...

➡ **Dotaz č. 2: Krátkodobý pronájem apartmánu ve společném jmění manželů**

Manželé koupili na horách 2 byty (jednotky v SJM) – apartmány s tím, že jeden bude sloužit k jejich rekreaci a druhý budou pronajímat jako krátkodobý pronájem různým rekreativům s pomocí správce budovy. Dle sdělení MF se jedná o ubytování, a tedy příjmy z podnikání dle § 7 ZDP.

Můj dotaz zní, zda může tyto příjmy zdanit pouze jeden z manželů v § 7 (stejně jako to je možné v rámci § 9 ZDP) a zda je možné u jednoho z manželů použít oproti příjmům paušální výdaje, příp. v jaké výši.

Jedná-li se o příjmy z podnikání dle § 7, znamená to i zdanění pronajímaného apartmánu (bytu – jednotky) daní z nemovitostí jiným způsobem, a to jako jednotka k podnikání než jako apartmán – byt k soukromému použití?

Odpověď (Ing. Martin Veselý):

Začnu jednodušším bodem a tím je daň z nemovitých věcí. U ubytovacích služeb je skutečně nutné podrobit příslušnou jednotku vyšší sazbě daně oproti běžnému pronájmu, konkrétně 10 Kč/1 m² plochy, jak požaduje ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) bod 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

To ovšem také znamená v nadcházejícím zdaňovacím období podat příznání k dani z nemovitých věcí na vyšší sazbu (např. jednotka je takto používána od roku 2022, příznání podáme v lednu 2023).

A nyní k dani z příjmů: Tazatel se ptá správně, neboť tuší, že tak jednoduché řešení jako u pronájmu zákon o daních z příjmů v případě podnikatelské činnosti nenabízí. Vytvářet nějaké daňově optimalizační modely, ať už z hlediska úspory na daních, nebo nižší administrativy, nelze bez přesnějších informací. Nicméně ptal bych se, na koho je