

Metodický pokyn k § 6 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Obsah:

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Vymedzenie príjmov z prenájmu nehnuteľností
2. oddiel Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností
3. oddiel Zisťovanie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností
4. oddiel Uplatňovanie výdavkov
5. oddiel Platby za energie a ostatné služby súvisiace s prenájomom nehnuteľností
6. oddiel Nepeňažný príjem prenajímateľa
7. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva

Úvodné ustanovenie

Finančné riaditeľstvo SR nadväzuje na zmeny zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) vykonané **od 1. januára 2014** zákonom č. 463/2013, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, vydáva metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP.

1. oddiel Vymedzenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

Príjmy z prenájmu nehnuteľností patria medzi príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP vtedy, ak nejde o príjmy uvedené v § 6 ods. 1 a v § 5 ZDP. Poberanie tohto druhu príjmu nie je u fyzickej osoby – prenajímateľa podmienené vydaním živnostenského oprávnenia, uvedené príjmy z prenájmu nehnuteľností plynú na základe podmienok dohodnutých s nájomcom v nájomnej zmluve, a to v súlade s § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. Príjmami z prenájmu sú v súlade s ust. § 6 ods. 3 ZDP príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelných vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo k nehnuteľnosti.

Medzi príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP nepatria príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré sú zaradené medzi príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) tohto zákona, ktoré daňovník dosahuje na základe živnostenského oprávnenia. Ide o prípady, keď prenajímateľ poskytuje popri prenájme aj iné než základné služby spojené s prenájomom nehnuteľností, napr. ubytovanie a stravovanie formou hotelov, motelov. Do úhrnu príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa druhu dosahovaného príjmu zaradí daňovník také príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré zodpovedajú ustanoveniu § 6 ods. 5 písm. a) ZDP.

2. oddiel Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

Oslobodenie príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP je upravené v § 9 ods. 1 písm. g) ZDP. Podľa predmetného ustanovenia od dane z príjmov fyzickej osoby sú oslobodené príjmy podľa § 6 ods. 3 a § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, ak úhrn týchto príjmov nepresiahne v zdaňovacom období 500 eur, pričom ak takto vymedzené príjmy presiahnu 500 eur, do základu dane sa zahrnú len príjmy nad takto ustanovenú sumu; výdavky k príjmom zahrňovaným do základu dane sa zistia rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrňovaných do základu dane k celkovým príjmom.

Príklad č. 1:

Daňovníkovi plynú v roku 2014 okrem príjmov z podnikania aj príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP vo výške 6 000 eur. Preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov sú vo výške 3 850 eur.

Sumu zdaniteľného príjmu z prenájmu nehnuteľnosti si daňovník vyčíslil vo výške 5 500 eur (6 000 – 500) ako rozdiel medzi celkovými príjmami z prenájmu nehnuteľností a sumou 500 eur, ktorá je od dane oslobodená. Výdavky vynaložené na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z prenájmu nehnuteľností sa vypočítajú v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP vo výške 3 529,17 eura [$(5\,500 : 6\,000) \times 3\,850$].

3. oddiel Zisťovanie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností

Základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy daňovníka prevyšujú daňové výdavky podľa § 19 ZDP pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak [§ 2 písm. j) ZDP].

Na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP sa v súlade s § 6 ods. 6 ZDP použijú ustanovenia § 17 až 29 ZDP. Ak preukázateľné daňové výdavky spojené s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada, t. j. daňovník z uvedených príjmov nemôže vykázať daňovú stratu.

V súlade s § 17 ods. 1 ZDP pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z uvedených príjmov vychádza daňovník

- účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva (ďalej len „JÚ“) alebo daňovník, ktorý vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, **z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,**
- účtujúci v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len „PÚ“) **z výsledku hospodárenia.**

Pri zisťovaní základu dane z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP daňovník uplatňuje **len** preukázateľne vynaložené daňové výdavky, pričom vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP alebo môže viesť účtovníctvo.

Poznámka

Od 1. 1. 2013 daňovník nemôže pri príjmoch z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP. Uvedená zmena bola vykonaná zákonom č. 395/2012, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Ak daňovník vychádza pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP z daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom počas celého zdaňovacieho obdobia vedie daňovú evidenciu o

- a) príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- b) daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- c) hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP],
- d) zásobách a pohľadávkach,
- e) záväzkoch.

Túto evidenciu je daňovník povinný uchovávať po dobu, v ktorej zanikne právo daň vyrubiť alebo dodatočne vyrubiť podľa § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Ustanovenie § 6 ods. 13 ZDP vymedzuje, že ak sa daňovník s príjmami z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, rozhodne, môže účtovať v sústave JÚ alebo v sústave PÚ. Daňovník nie je v tomto prípade účtovnou jednotkou

podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), preto nemá povinnosť prikladať k daňovému priznaniu k dani z príjmov fyzickej osoby účtovné výkazy. Ak sa daňovník napriek skutočnosti, že nie je povinný účtovať v sústave JÚ alebo PÚ rozhodne účtovníctvo viesť, je povinný postupovať takýmto spôsobom počas celého zdaňovacieho obdobia.

Poznámka:

V súlade s ust. § 1 zákona o účtovníctve sa za účtovnú jednotku považujú:

- právnické osoby, ktoré majú sídlo na území Slovenskej republiky,
- zahraničné osoby, ak na území Slovenskej republiky podnikajú alebo vykonávajú inú činnosť podľa osobitných predpisov,
- fyzické osoby, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu s výnimkou fyzických osôb, ktoré vedú daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP.

4. oddiel Uplatňovanie výdavkov

Fyzická osoba, ktorá dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP a ktorá v súvislosti s týmito príjmami uplatňuje preukázateľne vynaložené daňové výdavky, sa sama rozhoduje či prenajímanú nehnuteľnosť:

- **zaradí do svojho obchodného majetku** [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. bude o nej účtovať alebo ju bude evidovať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, alebo
- **nezaradí do svojho obchodného majetku**, t. j. nebude o nej účtovať alebo nebude ju viesť v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Postup, pre ktorý sa daňovník rozhodne, má vplyv na uplatnenie:

- výdavkov vynaložených na príjmy z prenájmu nehnuteľností, a tiež
- oslobodenia od dane (§ 9 ZDP) v prípade príjmu z predaja pôvodne prenajímanej nehnuteľnosti.

Ak má daňovník prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku, t. j. ak o nehnuteľnosti **účtuje** v knihe dlhodobého hmotného majetku (v prípade účtovania v sústave JÚ) alebo o nehnuteľnosti **účtuje** ako o dlhodobom hmotnom majetku v účtovej triede 0 (v prípade účtovania v sústave PÚ), alebo ak nehnuteľnosť eviduje v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom si v súlade s podmienkami ustanovenými v ZDP môže do daňových výdavkov uplatňovať:

- výdavky na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti (formou odpisov),
- výdavky na jej technické zhodnotenie (ustanoveným spôsobom),
- výdavky na jej opravy a udržiavanie a
- iné súvisiace výdavky spojené s používaním prenajímanej nehnuteľnosti.

Inými súvisiacimi výdavkami vynaloženými na dosiahnutie príjmov z prenájmu nehnuteľností, o ktorej prenajímateľ účtuje alebo ju eviduje podľa § 6 ods. 11 ZDP, sú výdavky na riadnu prevádzku, napr. výdavky na elektrinu, plyn, vodu, t. j. výdavky na energie. Ďalej sú to výdavky, ktoré je daňovník povinný uhradiť podľa osobitných predpisov [§ 19 ods. 2 písm. a) ZDP], napr. výdavky týkajúce sa úhrady vlastníka bytu a nebytových priestorov v dome do fondu prevádzky, údržby a opráv v súlade so zákonom č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov, daň z nehnuteľností [§ 19 ods. 3 písm. j) ZDP], úroky z úverov a pôžičiek, ktoré si daňovník zobral na nákup prenajímanej nehnuteľnosti, poistenie prenajímanej nehnuteľnosti.

Príklad č. 2:

Fyzická osoba si na kúpu nehnuteľnosti zobrala hypotekárny úver. Zakúpenú nehnuteľnosť v roku 2014 prenajíma a dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP. Súvisiace príjmy a výdavky eviduje daňovník v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, v ktorej eviduje aj prenajímanú nehnuteľnosť (t. j. nehnuteľnosť má vloženú v obchodnom majetku). Môže si pri dosiahnutom príjme z prenájmu uplatniť do daňových výdavkov úroky z hypotekárneho úveru, ktoré uhradil banke v roku 2014?

Ak fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov nehnuteľnosť, ktorú v príslušnom zdaňovacom období vedie v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, t. z. nehnuteľnosť je v roku 2014 zaradená v jej obchodnom majetku, potom úroky zaplatené v roku 2014 súvisiace so splácaním hypotekárneho úveru na obstaranie tejto nehnuteľnosti, sú v súlade § 19 ods. 3 písm. s) ZDP jej daňovým výdavkom.

Poznámka:

Ak by prenajímateľ účtoval v sústave JÚ, mohol by sa rozhodnúť, či úroky zahnie priamo do daňových výdavkov alebo úroky z úveru do času uvedenia tohto majetku do používania budú, v súlade s § 10 ods. 27 písm. g) postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave JÚ, tvoriť súčasť obstarávacej ceny nehnuteľnosti.

Ak by prenajímateľ účtoval v sústave PÚ, mohol by sa v súlade s ustanovením § 35 ods. 2 písm. h) postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave PÚ rozhodnúť, či úroky z úveru zahnie priamo do nákladov, ktoré sú aj daňovými výdavkami, alebo úroky z úveru do času uvedenia tohto majetku do používania budú tvoriť súčasť obstarávacej ceny nehnuteľnosti.

Ak daňovník nemá prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. o nej **neúčtuje** ani ju **neeviduje** v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom výdavky spojené s obstaraním prenajímanej nehnuteľnosti, výdavky spojené s jej opravou alebo technickým zhodnotením, sú v súlade s § 21 ods. 1 písm. i) ZDP výdavkami na osobnú potrebu daňovníka, ktoré súvisia s využívaním jeho osobného majetku. Daňovník si takto vynaložené výdavky môže uplatniť ako výdavky na dosiahnutie zdaniteľného príjmu pri predaji predmetnej nehnuteľnosti.

Do daňových výdavkov si v takomto prípade daňovník môže uplatniť len výdavky na riadnu prevádzku prenajímanej nehnuteľnosti, ako sú napr. výdavky na energie vrátane výdavkov na ostatné služby. Do daňových výdavkov nemôže v takomto prípade zahrnúť, napr. ani výdavky na poistenie nehnuteľnosti, daň z nehnuteľnosti.

Príklad č. 3:

Daňovník dosahuje príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP. Nehnuteľnosť nemá vloženú vo svojom obchodnom majetku. Môže si uplatniť do daňových výdavkov náklady vynaložené na opravu strešnej krytiny vykonanú na tomto majetku?

Ak vlastník nehnuteľnosti vykoná v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP na prenajímanej nehnuteľnosti opravu alebo technické zhodnotenie, pričom prenajímanú nehnuteľnosť nemá vloženú vo svojom obchodnom majetku, sú takto vynaložené výdavky výdavkami na jeho osobnú potrebu, a to v súlade s § 21 ods. 1 písm. i) ZDP. Tieto výdavky si bude môcť daňovník uplatniť až v prípade, keď z predaja predmetnej nehnuteľnosti dosiahne zdaniteľný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP. Preukázateľne vynaložené výdavky na opravu alebo technické zhodnotenie predávanej nehnuteľnosti si v takomto prípade daňovník uplatní ako výdavok na dosiahnutie príjmov z predaja nehnuteľnosti, a to v súlade s § 8 ods. 5 písm. d) ZDP.

5. oddiel Platby za energie a ostatné služby súvisiace s prenájmom nehnuteľností

K posudzovaniu zdaňovania príjmov z prenájmu bytu a s ním súvisiaceho nebytového priestoru podľa § 6 ods. 3 ZDP vydalo Daňové riaditeľstvo SR dňa 24.5.2011 usmernenie, ktoré bolo vypracované na základe osobnej konzultácie na Ministerstve financií SR s nasledovnými závermi:

- **platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich nájomca platí prenajímateľovi**

Pri tomto spôsobe, aj keď sú platby dohodnuté oddelene za nájom a za spotrebu všetkých energií, sa bude postupovať tak, ako to je uvedené v stanovisku Daňového riaditeľstva SR zo dňa 13. mája 2009 zverejneného na intranete pod č. 6/PD/2009. Prenajímateľ tak považuje za zdaniteľné príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP nielen nájomné, ale aj platby za spotrebu všetkých energií, ktoré súvisia s touto prenajatou nehnuteľnosťou. Ak s prenájmom nehnuteľnosti súvisia aj platby za ostatné služby spojené s užívaním tejto nehnuteľnosti, potom aj tieto platby sú u prenajímateľa považované za zdaniteľné príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP.

Platby, ktoré prenajímateľ následne uhradza dodávateľom jednotlivých energií a ostatných služieb, si môže prenajímateľ uplatniť ako preukázateľný výdavok v súlade s § 2 písm. i) ZDP, a to na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP.

- **platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich platí nájomca priamo dodávateľovi energií a služieb**

Ak platby sú dohodnuté oddelene za nájom a za spotrebu všetkých energií, aj keď tieto platby platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií má uzavretý prenajímateľ, sa aj platby platené nájomcom priamo dodávateľovi v nadväznosti na stanovisko Ministerstva financií SR pokladajú za zdaniteľný príjem prenajímateľa (ide o nepeňažný príjem), t. j. sú u prenajímateľa súčasťou príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP. Tak, ako je uvedené v prvej časti tohto usmernenia, musí ísť o platby súvisiace s prenájomom tejto nehnuteľnosti. V tomto prípade za príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP sa tiež pokladajú aj platby za ostatné služby spojené s užívaním predmetnej nehnuteľnosti.

Aj napriek tomu, že nájomca platí priamo dodávateľovi platby za všetky energie vrátane ostatných služieb, prenajímateľ (aj keď tieto platby dodávateľom neuhrádza) si môže tieto platby zaplatené nájomcom uplatniť ako daňový výdavok na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Pri príjme z prenájmu nehnuteľnosti energiami sa rozumejú dodávka

- elektrickej energie,
- tepla na vykurovanie a teplej úžitkovej vody,
- pitnej a úžitkovej vody pre domácnosť,
- plynu.

Ostatnými službami súvisiacimi s prenájomom nehnuteľnosti sú najmä

- odvádzanie odpadovej vody z domácností,
- osvetlenie a upratovanie spoločných priestorov v dome,
- používanie výťahu a domovej práčovne,
- kontrola a čistenie komínov,
- odvoz popola, smetí a splaškov,
- čistenie žúmp,
- vybavenie bytu spoločnou televíznou a rozhlasovou anténou.

Príklad č. 4:

Daňovník dosahuje príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP. Zmluvný vzťah na dodávky energií a ostatných služieb je dohodnutý priamo medzi prenajímateľom a dodávateľmi energií a ostatných služieb. Platby za nájom a energie má prenajímateľ s nájomcom v nájomnej zmluve dohodnuté oddelene, a to mesačné nájomné vo výške 300 eur a energie a iné služby vo výške 200 eur.

Zdaniteľným príjmom prenajímateľa z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP je nielen nájomné, ale aj platby za spotrebu všetkých energií, ktoré súvisia s touto prenájatou nehnuteľnosťou. Platby za energie a ostatné služby uhrádzané prenajímateľom sú súčasťou jeho preukázateľných daňových výdavkov.

Príklad č. 5:

Vychádzame z podmienok uvedených v príklade č. 4 s tým rozdielom, že osobitne dohodnuté platby za energie a služby v mesačnej výške 200 eur uhrádza nájomca priamo dodávateľom týchto energií a služieb.

Nakoľko zmluvný vzťah na dodávky energií a ostatných služieb súvisiacich s prenájanou nehnuteľnosťou je uzatvorený medzi prenajímateľom a dodávateľmi týchto energií a ostatných služieb, nie medzi nájomcom a dodávateľom energií a ostatných služieb, platby uhrádzané nájomcom priamo dodávateľovi energií a ostatných služieb sa pokladajú za zdaniteľný príjem prenajímateľa podľa § 6 ods. 3 ZDP (ide o jeho nepeňažný príjem). Platby za energie a ostatné služby uhrádzané prenajímateľom sú súčasťou preukázateľných daňových výdavkov prenajímateľa.

Ak platby za spotrebu energií a služieb (alebo niektorých energií a služieb) platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií a služieb má uzavretý priamo nájomca, tieto platby nie sú u prenajímateľa považované za zdaniteľný príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP.

6. oddiel Nepeňažný príjem prenajímateľa

Nepeňažným príjmom prenajímateľa v súvislosti s dosahovanými príjmami z prenájmu nehnuteľností sú v súlade s § 17 ods. 20 a 21 ZDP aj výdavky na technické zhodnotenie a na opravy prenajatej nehnuteľnosti vykonané nájomcom za ustanovených podmienok.

Príjmom z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP je nielen peňažné plnenie, ale tiež nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak ZDP neustanovuje inak [§ 2 písm. c) ZDP].

Súčasťou základu dane je nepeňažný príjem prenajímateľa, ktorý je vlastníkom prenajatej veci, a to vo výške výdavkov vynaložených nájomcom po predchádzajúcom písomnom súhlase prenajímateľa na technické zhodnotenie tejto veci nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve a neuhradených prenajímateľom, a to v zdaňovacom období, v ktorom

- bolo technické zhodnotenie uvedené do užívania, ak o hodnotu technického zhodnotenia vlastník zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu tohto majetku [§ 17 ods. 20 písm. a) ZDP].

V takomto prípade celá suma technického zhodnotenia predstavuje nepeňažný príjem prenajímateľa, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo nájomcom uvedené do užívania. Prenajímateľ, ktorý o sumu technického zhodnotenia zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu prenajímanej nehnuteľnosti, uplatňuje daňové odpisy z jej zvýšenej vstupnej (zostatkovej) ceny.

Príklad č. 6:

Vlastník nehnuteľnosti dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP prenajíma nehnuteľnosť nájomcovi na účely podnikania. Nájomca na základe písomného súhlasu prenajímateľa zrealizoval nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve uzatvorenej podľa § 663 až 723 Občianskeho zákonníka v prenajatých priestoroch stavebné úpravy v celkovej hodnote 20 000 eur. Vykonané stavebné úpravy majú charakter technického zhodnotenia, nakoľko prišlo k zmene pôvodného účelu použitia týchto priestorov.

Nájomca vykonal toto technické zhodnotenie na vlastné náklady, do užívania ho uviedol v roku 2014 a prenajímateľ toto technické zhodnotenie neuhradil. Nepeňažným príjmom prenajímateľa v roku uvedenia technického zhodnotenia do užívania je suma 20 000 eur, ak zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu prenajatej nehnuteľnosti.

- došlo k skončeniu nájmu, pričom nepeňažný príjem sa určí vo výške zostatkovej ceny, ktorú by malo technické zhodnotenie pri použití rovnomerného odpisovania podľa § 27 ZDP [§ 17 ods. 20 písm. b) ZDP].

V prípade, ak sa nájom skončí a technické zhodnotenie nie je nájomcom odpísané, suma nepeňažného príjmu u prenajímateľa sa vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou vykonaného technického zhodnotenia nájomcom a sumou daňových odpisov vypočítaných podľa § 27 ZDP (rovnomerné odpisy), a to za dobu uplatňovania odpisov nájomcom v súlade s nájomnou zmluvou.

Príklad č. 7:

Vlastník nehnuteľnosti prenajal podnikateľovi v roku 2012 nehnuteľnosť. Nájomca vykonal v tom istom roku v prenajatých priestoroch stavebné úpravy, ktoré majú charakter technického zhodnotenia, a to v celkovej výške 2 000 eur. Stavebné úpravy vykonané nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve boli nájomcom zrealizované na základe písomného súhlasu prenajímateľa a na jeho vlastné náklady. Vykonané technické zhodnotenie odpisoval v roku 2012 a 2013 nájomca, a to v súlade s § 22 ods. 6 písm. d) a § 24 ods. 2 ZDP. V roku 2014 prišlo k predčasnemu ukončeniu nájmu, pričom nájomca neuviedol prenajaté priestory do pôvodného stavu, ani sa s prenajímateľom nedohodol na odkúpení zostatkovej ceny technického zhodnotenia. Nájomca bezplatne odovzdal nedoopísané technické zhodnotenie prenajímateľovi. Zostatková cena je u prenajímateľa položkou zvyšujúcou základ dane.

Nepeňažným príjmom prenajímateľa v roku 2014 je v súlade s § 17 ods. 20 písm. b) ZDP zostatková cena technického zhodnotenia vo výške 1 800 eur [$(2\ 000 : 20) \times 2 = 200$; $2000 - 200 = 1\ 800$]. Vypočíta sa ako rozdiel medzi hodnotou technického zhodnotenia zníženého o sumu daňových odpisov vyčíslených podľa § 27 ZDP (rovnommerné odpisy), a to za dobu uplatňovania odpisov nájomcom v súlade s nájomnou zmluvou.

Zostatková cena technického zhodnotenia vo výške 1 800 eur, o ktorú vlastník nehnuteľnosti v roku 2014 povinne zvýši základ dane, zvyšuje vstupnú (zostatkovú) cenu tejto nehnuteľnosti na účely odpisovania.

Ustanovenie § 17 ods. 21 ZDP vymedzuje, že **nepeňažným príjmom prenajímateľa sú aj** výdavky vynaložené nájomcom na opravy prenajatého hmotného majetku zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve podľa § 664 až 669 Občianskeho zákonníka.

Príklad č. 8:

Daňovník dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP prenajal nebytové priestory nájomcovi, ktorý v roku 2014 uskutočnil v týchto priestoroch s jeho súhlasom opravy nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve vo výške 900 eur. Tieto vynaložené náklady zahrnul nájomca v roku 2014 do svojich daňových výdavkov. Prenajímateľ tieto náklady nájomcovi neuhradil.

Takto vynaložené výdavky nájomcom na vykonané opravy prenajatých priestorov nad rámec ich bežnej údržby sú u prenajímateľa nepeňažným príjmom podľa § 17 ods. 21 ZDP, a to v roku 2014, v ktorom sa oprava vykonala a výdavky boli zahrnuté do základu dane nájomcu.

7. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva

Príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP, ktoré plynú manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva, zahŕňajú obaja manželia do základu dane v rovnakom pomere, ak sa nedohodnú inak. V akom pomere si manželia rozdelia dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľností medzi sebou, v takom pomere si delia aj výdavky vynaložené na tieto príjmy (§ 4 ods. 8 ZDP).

Príklad č. 9:

Manželia vlastnia v bezpodielovom spoluvlastníctve byt, ktorý prenájimajú. V roku 2014 z prenájmu tohto bytu dosiahnu príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP v celkovej sume 5 000 eur. Preukázateľne vynaložené výdavky na tieto príjmy podľa § 6 ods. 11 ZDP sú 3 750 eur. V súlade s § 4 ods. 8 ZDP si obaja manželia môžu príjmy, ktoré im v roku 2014 plynuli z prenájmu bytu rozdeliť, a to buď v rovnakom pomere, t. j. každý z nich vo výške 2 500 eur alebo v inom pomere.

Ak si manželia rozdelia dosiahnutý príjem v rovnakom pomere, na každého z nich pripadnú príjmy vo výške 2 500 eur. Po uplatnení oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP plynie každému z nich zdaniteľný príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP vo výške 2 000 eur ($2\ 500 - 500$). V rovnakom pomere ako si manželia rozdelia príjmy, v takom istom pomere si rozdelia aj výdavky. Vychádzajú pritom aj zo znenia § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, ktoré ustanovuje uplatnenie výdavkov rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrňovaných do základu dane k celkovým príjmom. Preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z prenájmu nehnuteľností u každého z manželov sú vo výške 1 500 eur [$2\ 500 : 5\ 000 = 0,5$; $3\ 750 \times 0,5 = 1\ 875$; $(2\ 000 : 2\ 500) \times 1\ 875 = 1\ 500$].

Manželia si môžu rozdeliť dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľní aj takým spôsobom, že manželka má príjem vo výške 500 eur a manžel vo výške 4 500 eur, pričom každý z nich si uplatní oslobodenie dosiahnutého príjmu z prenájmu nehnuteľností v sume 500 eur. Pri takomto rozdelení predmetných príjmov plynie manželke príjem z prenájmu nehnuteľností, ktorý je oslobodený od dane, a manžel dosiahne zdaniteľný príjem vo výške 4 000 eur ($4\ 500 - 500$). Manžel pri dosiahnutom zdaniteľnom príjme 4 000 eur zahrnie do základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP preukázateľne vynaložené výdavky v sume 3 000 eur [$4\ 500 : 5\ 000 = 0,9$; $3\ 750 \times 0,9 = 3\ 375$; $(4\ 000 : 4\ 500) \times 3\ 375 = 3\ 000$].

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Február 2014*