

7-8 2021

Některé platby do zahraničí
musí zdanit jejich plátce

Uplatnění odpočtu úroků
z hypotečních úvěrů

Zástavní právo správce daně
a neuhrazená daň

K pokutám v celním řízení

Novela zákona o praní špinavých peněz

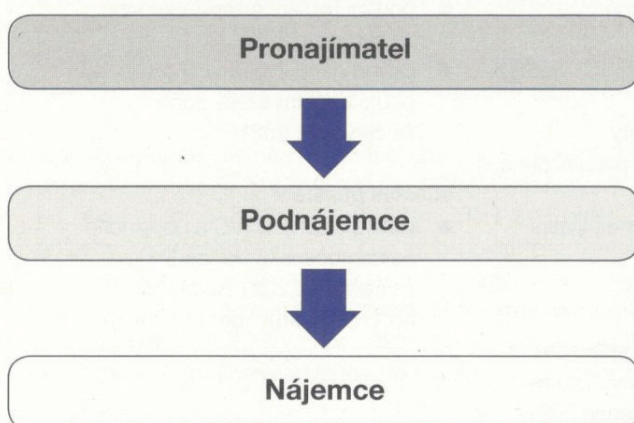
Opravy a technická zhodnocení provedená na nemovité věci podnájemcem

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 38912, Rödl & Partner Tax, k. s.

Výkon podnikatelské činnosti dává nepřeborné možnosti. V rámci podnikatelských aktivit mohou právnické i fyzické osoby využívat k dosažení kýžených příjmů a zisku nejen vlastní majetek, ale i majetek ve vlastnictví osoby odlišné, tedy majetek cizí. Jedním z nejčastějších právních titulů pro užívání cizího majetku je uzavření nájemní smlouvy podle § 2201 NOZ, event. podnájemní smlouvy dle § 2215 NOZ.¹ Řešit nájemní vztah zpravidla bývá z pohledu daní opravdu velkým oříškem. Již samotná jednání obou smluvních stran bývají dle mých zkušeností velmi komplexní a zdlouhavá, neboť nalézt průnik potřeb a požadavků pronajímatele a nájemce je někdy nad lidské síly. A co teprve když se k tomu přidá ještě podnájemní vztah! Právě na tuto problematiku se budu zabývat v tomto příspěvku. Některé složitější daňové otázky související s podnájmem (např. dopad zásahů do majetku ve vlastnictví pronajímatele, které provádí podnájemce) nelze vyřešit bez detailní znalosti soukromoprávní úpravy a konkrétního uspořádání vztahu mezi oběma stranami. V nájemních i v podnájemních vztazích bývá velmi častým jevem, že jsou na pronajatém/podnajatém majetku provedeny práce charakteru technického zhodnocení (dále jen „TZH“).²

PRÁVNÍ ÚPRAVA PODNÁJEMNÍHO VZTAHU

Nájemní i podnájemní vztah je primárně upraven v NOZ. Podle § 2215 NOZ může nájemce zřídit třetí osobě k věci užívací právo (podnájem) pouze v případě souhlasu pronajímatele. Zákon přitom pro zřízení užívacího práva třetí osobě předepisuje stejnou formu, jakou má souhlas k užívání mezi pronajímatelem a nájemcem. Pokud je tedy nájemní smlouva uzavřena v písemné podobě, musí být i podnájemní smlouva uzavřena v písemné formě. Schéma podnájemního vztahu lze znázornit takto:



V § 2205 NOZ pronajímatele zavazuje přenechat věc nájemci tak, aby ji mohl užívat k ujednanému nebo obvyklému

účelu, a udržovat ji v takovém stavu, aby mohla sloužit k užívání, pro které byla najata. Zároveň však také uvádí,³ že po dobu nájmu provádí:

- běžnou údržbu věci nájemce, ledaže se k ní zavázal pronajímatel,
- ostatní údržbu věci a její nezbytné opravy provádí pronajímatel, ledaže se k některému způsobu nebo druhu údržby a k opravě některých vad zavázal nájemce.

Podotýkám, že problematiku běžné údržby a drobných oprav souvisejících s užíváním bytu vymezuje s účinností od 1. 1. 2016 nařízení vlády č. 308/2015 Sb., o vymezení pojmů běžná údržba a drobné opravy související s užíváním bytu, ve znění pozdějších předpisů. Změnu pronajaté věci má právo nájemce provést jen s předchozím souhlasem pronajímatele (souhlas musí být v případě písemně uzavřené nájemní smlouvy opět písemný).⁴ Je také evidentní, že ve vztahu nájemce – podnájemce platí pravidlo, podle kterého nemůže nájemce převést na podnájemce právo, které sám nemá. Jinak řečeno: podmínkou pro souhlas nájemce s provedením technického zhodnocení na dále podnajaté věci je předchozí souhlas pronajímatele (vlastníka) dané věci. Změnu věci provádí nájemce/podnájemce primárně na svůj náklad a dojde-li změnou věci k jejímu zhodnocení, je nutné kromě jiného na tuto skutečnost při ukončení nájmu pama- tovat. Z právního hlediska je také zřejmé, že hodnota provedené změny najaté věci (myšleno TZH) je vždy již od samého počátku majetkem vlastníka změněné (pronajaté) věci, a nikoliv majetkem nájemce či jiného uživatele věci. Otázky však již mohou vznikat například v souvislosti s možným

¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“).

² Viz § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

³ Viz § 2207 NOZ.

⁴ Viz § 2220 NOZ.

vznikem nepeněžního (zdanitelného) příjmu. Abychom byli schopni adekvátně posoudit možné daňové dopady související s TZH provedeným na podnajatém majetku, je nutné zprvu určit, jakými ustanoveními ZDP by se měl podnájemní vztah, popř. transakce s ním související, řídit. ZDPH v tomto ohledu podnájem podřazuje pod nájem,⁵ tj. daňové dopady v oblasti DPH by měly být pro nájem i podnájem shodné. Bohužel situace v oblasti daně z příjmů je složitější, neboť ten samotnou definici podnájemního vztahu ani jeho vztah k nájemnímu vztahu nemá a neupravuje. Jedinou zmínku lze nalézt v konstatování, že příjmy z pronájmu se rozumí rovněž příjmy z podnájmu.⁶ Domnívám se, že při aplikaci pravidla a maiori ad minus lze dospět k závěru, že stanoví-li ZDP něco pro nájem a nestanoví-li nic jiného, lze aplikovat tato ustanovení také na podnájemní vztah (jako vztah „menší“).

Účetní hledisko

Nájemné (či podnájemné) se účtuje u pod/nájemce souvztahným zápisem, např. MD 518-Ostatní služby / D 321-Dodavatelé. Podkladem k proúčtování předmětné částky pod/nájmu by měla být buď vždy faktura nebo smlouva. Při účtování si dovoluji upozornit na nutnost dodržení pravidla

časové a věcné souvislosti s daným obdobím, neboť případné pochybení v tomto ohledu může mít dopad do posouzení daňové uznatelnosti předmětného zaplaceného nájemného. V tomto ohledu je na místě použití účtů časového rozlišení, a to např.:

- účet 381-Náklady příštích období – v případě předplaceného nájemného na další období
- účty 383-Výdaje příštích období
- účet 389-Dohadné účty pasivní – v případě nájmů vztahujících se k danému období, kdy nedošla do účetní uzávěrky faktura (vyúčtování), přičemž dle nájemní smlouvy je třeba náklad očekávat.

Daňové hledisko

Dle ZDP platí, že **pod/nájemné** je daňově uznatelné,⁷ samozřejmě za splnění obecné podmínky daně ZDP, tj. souvislosti s uskutečněním, dosažením a zajištěním zdanitelných příjmů.⁸ Daňová účinnost zaplaceného pod/nájemného je podmíněna (jak jsem již zmínil výše) dodržením účetních zásad, především pak zachycením na vrub nákladů ve věcném a časovém souladu k příslušnému účetnímu období.⁹ U poplatníků vedoucích účetnictví je okamžik zaplacení irelevantní.

Příklad 1

Firma Koupič, s. r. o., je dle dne 1. 1. 2021 podepsané nájemní smlouvy povinna uhradit celou částku nájemného za dobu trvání pronajatých prostor (od 1. 1. 2021–31. 12. 2023) ve výši 300 000 Kč najednou v roce 2021 do 10 dnů po podpisu smlouvy. Pronajímatel vystaví na částku 300 000 Kč fakturu. Firma Koupič, s. r. o., bude účtovat o dopředu zaplaceném nájemném např. takto:

Rok	Text	Částka v Kč	MD	D
2021	Faktura na celou částku nájemného	300 000		321
	Část odpovídající nákladům roku 2021	100 000	518	
	Část budoucích nákladů	200 000	381	
	Úhrada faktury za nájemné	300 000	321	221
2022	Zaúčtování nákladu roku 2022	100 000	518	381
2023	Zaúčtování nákladu roku 2023	100 000	518	381

Co se týče **nákladů spojených s údržbou pod/najaté věci či jejich opravou**, jsou pro pod/nájemce daňově uznatelné, pokud povinnost nájemce provádět údržbu vyplývá ze zákonné úpravy nebo z nájemní smlouvy.¹⁰ Předpoklad nároku pod/nájemce na **náhradu účelně vynaložených nákladů na provedení opravy** je dán § 2208 NOZ za podmínky, že vada věci, resp. nutnost provedení opravy byla včas pronajímateli oznámena a ten ji bez zbytečného odkladu neodstranil. Za takových okolností lze i tento náklad pro pod/nájemce považovat za daňově uznatelný, a to s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a to v plné výši. Proti němu stojí výnos (náhrada od pronajímatele).

V současné COVID době je celkem logické, že se pronajímatelé se svými pod/nájemci domlouvají na snížení některých plateb, tedy například i o snížení nájemného po určitou dobu, v extrémním případě až na nulu. To je celkem ekonomicky racionální přístup z pohledu obou stran, neboť obě strany se snaží přežít svou současnou neutěšenou ekonomickou situaci, aby byly schopné dále normálně podnikat a fungovat. V rámci jednání Koordinačního výboru mezi zástupci Komory daňových poradců a Generálního finančního ředitelství¹¹ se projednávaly sporné otázky na snížení nájemného. Závěrem bylo zjištění, že na snížené nájemné nelze pohlížet jako na bezúplatná plnění, podobně

5 Viz § 4 odst. 4 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

6 Blíže viz Pokyn D-229, který k § 9 ZDP stanoví, že příjmy z pronájmu se rozumí rovněž příjmy z podnájmu.

7 Viz bod 1 § 24 odst. 2 písm. h) ZDP.

8 Viz § 24 odst. 1 ZDP.

9 Viz § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“).

10 Viz § 24 odst. 1, ev. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

11 KOOV č. 452/22.04.2015 „Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů“.

jako tomu je například v případě poskytnutí výpůjčky formou (viz Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Radislav Tkáč, Ing. Otakar Machala, Ing. Petr Toman, 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů). To znamená, že z celkového dlouhodobého hlediska jde o vztah úplatný a na tyto postupy, byť formálně mohou být v mnohých případech nazývány prominutím některých úhrad, není možné pohlížet jako na bezúplatná plnění. Podobné téma bylo na pořadu dne i při dalším jednání zástupců Komory daňových poradců s GFŘ na loňském květnovém setkání v rámci sekce daně z příjmů právnických osob. Z jednání vyplynulo, že pokud již došlo k uskutečnění účetního případu, závazek je u odběratele zaúčtován a je nesporný, jedná se o částečné prominutí dluhu, který se u podnikatelských subjektů účtuje ve prospěch výnosů, částka je u odběratele součástí výsledku hospodaření a základu daně z příjmů.¹² Pokud by bylo částečné prominutí dluhu účtováno prostřednictvím rozvahových účtů, jednalo by se o položku zvyšující výsledek hospodaření ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Na straně pronajímatele se jedná o daňově neúčinný odpis části pohledávky dle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP. Poskytnutí slevy ze zdanitelného plnění před uskutečněním zdanitelného plnění se plně promítá do základu daně, který se o dohodnutou slevu sníží. A tak trochu oklikou se konečně dostáváme k hlavnímu problému. Vlastník v podobě pronajímatele mnohdy zavazuje nájemce (ev. podnájemce) k provedení určitých úkonů, které by jinak primárně hradil on sám. Do úvahy přichází právě již výše zmíněná oprava či údržba najaté věci anebo právě její technické zhodnocení. Jestliže z podmínek nájemní smlouvy vyplývá, že takové plnění je či bude započteno na nájemné (úhrada nájemné nepeněžní formou) nebo že pronajímatel (vlastník) za uvedené plnění zaplatí, není daňově žádných otázek a uvedené plnění je pro pod/nájemce daňově uznatelným nákladem.

DEFINICE TECHNICKÉHO ZHDNOCENÍ

Protože hlavním předmětem tohoto článku je problematika TZH, je na místě si kromě podnájemního vztahu objasnit i tento pojem samotný a definovat, co si pod ním můžeme blíže představit. Pojem „technické zhodnocení“ lze nalézt vcelku detailně přímo v samotném ZDP. Rozumí se jím vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 80 000 Kč. Od roku 1998 do 31. 12. 2020 ZDP stanovil částku nad 40 000 Kč. V případech TZH dokončeného a uvedeného do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. 1. 2020, pokud se tak poplatník rozhodne, lze podle přechodných ustanovení novely aplikovat právě nový limit nad 80 000 Kč.¹³

Rekonstrukce představuje takový zásah do majetku, který má za následek změnu jeho účelu nebo změnu jeho technických parametrů, **modernizace** je pak zvýšení vybavenosti nebo použitelnosti předmětného majetku. Technické zhodnocení se může týkat jakéhokoli majetku – například i strojů nebo aut, ale my se zaměříme zejména na TZH nemovitých věcí. Konkrétně se v následujícím textu podíváme na technická zhodnocení najatého/podnájatého hmotného majetku, u něhož se technickým zhodnocením stávají výdaje, které hradí budoucí nebo stávající podnájemce na cizím hmotném majetku.

Bohužel i přes tuto definici přichází v praxi celá řada otázek, co je TZH, co již není a co je opravou či údržbou. Tyto otázky a odpovědi na ně jsou i častým předmětem sporů v rámci vedených kontrol ze strany správců daně a nezřídka končí až soudním rozzuzlením. Asi nejčastějším případem TZH jsou stavební úpravy, kterými si podnájemce v podnájaté nemovitosti přizpůsobuje prostory svému účelu. Níže uvádím některé typické příklady TZH staveb:

- zvýšení budovy o další patro,
- vestavba nových bytů či nebytových prostor do půdních prostor budovy,
- vybudování příček, které oddělují místnosti, a s tím související změna vnitřních dispozic budovy,
- posunutí stávajících příček a související změna vnitřních dispozic,
- vybourání stávajících příček,
- přístavba podzemních či nadzemních garáží, které jsou s původním objektem provozně propojeny (rozvozy energií, dveřmi, výtahem, schodištěm atd.),
- vybourání zdi pro umístění nového okna či dveří, či naopak zazdění původního otvoru okna nebo dveří,
- vybudování sádkartonového podhledu,
- zateplení budovy¹⁴.

Dále lze také zmínit některá známá publikovaná stanoviska a sdělení MF ČR, podle nichž je možné výměnu radiátorových ventilů za termostatické považovat jak za opravu, tak za technické zhodnocení; rozhodující bude, jaké funkce plnily ventily původní. Pokud se jednalo pouze o uzavírací kohouty, které neměly žádnou regulační funkci, je nutné instalaci termostatických ventilů považovat za technické zhodnocení budovy. Pokud ale původní ventily regulační funkci měly, pak je možné jejich výměnu za ventily termostatické považovat za opravu. V případě výměny koberců MF ČR již dříve uvedlo, že pokud je koberec pevně spojený s nemovitostí (přilepený, zalíštovaný apod.) nahrazen novým, rovněž pevně spojeným s nemovitostí, jedná se o opravu. Pokud by se ale jednalo o výměnu volně položeného koberce za koberec pevně spojený s nemovitostí, je nutné tento výdaj posoudit jako technické zhodnocení.

¹² Viz § 21h ZDP ve spojení s ČÚS 019 a § 18 odst. 1 ZDP.

¹³ Viz čl. XII bod 14 zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 AfS 44/2008-57 ze dne 12. 2. 2009.

Níže uvádím v tabulce souhrn rozsudků věnující se uvedenou problematikou TZH.

TZH v judikatuře		
sp. zn. rozsudku	Popis případu	Stručný závěr
KS Plzeň 30 Ca 69/2003	vyměňován celý majetek (v daném případě kanalizace), může jít o opravu	TZH
KS Ústí n/L 59 Ca 136/2003-58 ze dne 13. 12. 2005	izolace instalovaná v roce 2000 bude mít lepší technické parametry než případná původní z roku 1964, tato změna je však přisuzována přirozenému technickému pokroku	TZH není zlepšení technických parametrů v důsledku technického pokroku. Jinými slovy: náhrada původního materiálu prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí)
5 Afs 85/2009-67 ze dne 16. 11. 2010	změna ploché střechy za sedlovou + světlíky ve fasádě vyplněné sklobetonovými tvárnicemi, které byly nahrazeny plastovými (neotevratelnými) okny jiných rozměrů	TZH
1 Afs 29/2006-87 ze dne 28. 2. 2007	Lze sanaci vlhkého zdiva metodou mírné elektroosmózy považovat za opravu, nebo jde o technické zhodnocení? V daném případě začaly být sklepy vlhké v 60. letech 19. století v důsledku prasklé kanalizace, která byla následně po revoluci opravena, a proto bylo sanováno vlhké zdivo.	TZH
8 Afs 41/2013-47 ze dne 18. 4. 2014	přidání armovací mřížky do omítky (montáž výztužné sítě do stěrkového tmelu), umožňuje do budoucna snadnější zateplení budovy než fasáda mez armovací mřížky, jde tedy o získání nové vlastnosti	TZH
8 Afs 4/2012-39 ze dne 27. 4. 2012	otázka komplexních akcí, zde nazvané jako „Oprava a rekonstrukce PS 101“, měnily rozvody tepla ze čtyřtrubkového sekundárního rozvodu na dvoutrubkový sekundární rozvod, v rámci toho se také měnila světlost potrubí, a to z 324 na 273 mm, a v případě uložení trubek místo betonových žlabů zakrytých stropními deskami došlo k nahrazení pískovým ložem	vše TZH
8 Afs 36/2011-103 ze dne 23. 2. 2012	místnosti původně používané jako prodejna sportovního zboží a kanceláře se měnily na alergologickou ambulanci a pět ordinací, přičemž došlo také k položení nové střechy	vše TZH
2 Afs 17/2012-26 ze dne 21. 5. 2013	komplexní akce přestavby haly autoopravny na tiskárnu – odmítnutí závěru, že by veškeré práce byly automaticky en bloc TZH	lze rozlišit mezi TZH a opravou
2 Afs 53/2008-48 ze dne 9. 10. 2008	výměna plastových oken za dřevěná	na základě Pokynu D-22 jde o opravu, jinak THH

V praxi velmi diskutovaným problémem je např. instalace klimatizačního či filtračního zařízení (lidově klimatizace). Správné posouzení klimatizační jednotky může mít totiž dalekosáhlé dopady jak z hlediska účetního, tak i daňového (viz blíže níže rozdíl součástí věci, tj. TZH, vs. samostatné věci).

I v tomto případě dospěly některé spory správců daně s daňovými poplatníky až k soudu. Asi stěžejním a nosným rozsudek k této problematice je rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. 10. 2010. Soud v dané věci konstatoval, že zásadním kritériem pro posouzení, zda daná věc (zde klimatizace) je součástí stavby, je umožnění funkce a určeného účelu stavby, k němuž byla stavba určena a zkolaudována, dále pevné spojení se stavbou i to, zda demontáží součástí (ne)dojde ke znehodnocení funkce či účelu stavby. Dle těchto závěrů se

tedy již bude klimatizace posuzovat jako celek, nikoliv zvlášť jednotka a zvlášť rozvody, jak tomu bylo do současnosti, a v souladu s ministerským pokynem, který specifikuje, co je a co není součástí stavby.¹⁵ Je však nutné také poukázat na vysvětlivky k § 26 odst. 2 ZDP a připustit i existenci klimatizační jednotky, respektive filtrační jednotky jakožto samostatné movité věci. To však platí pouze v případech, kdy může sloužit sama o sobě a není na ní závislý např. výrobní proces – provoz stavby určené právě k určité výrobě. V dalším z rozsudků¹⁶ se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou týkající se nákladů na výměnu klimatizace a vzduchotechniky instalované v nemovitosti. Dle vyjádření daňové správy se v daném případě klimatizace a vzduchotechniky jednalo o samostatný hmotný majetek a v případě jejich výměny tedy o náklady na pořízení nového hmotného majetku. Poplatník zastával naopak názor, že se jednalo o součást budovy, která byla

15 Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP.

16 Rozsudek sp. zn. 3 Afs 229/2017-29 ze dne 22. 11. 2018.

tímto způsobem opravena. V této souvislosti NSS následně (v souladu se svojí předchozí judikaturou) dovodil, že stav účetnictví (klimatizace nebyla evidována samostatně) – byť by byl v rozporu se skutečností – nelze považovat za „korunu důkazů“, bez níž daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno. Jinými slovy, skutečnost, že klimatizace (resp. vzduchotechnika) nebyly poplatníkem evidovány samostatně, ještě neznamená, že ve skutečnosti neexistovaly. K otázce samostatnosti klimatizace soud zdůraznil, že je mj. třeba posoudit zachování technických parametrů daných zařízením a dále potvrdil, že za opravu lze považovat též výměnu původního zařízení za nové při zachování jeho funkčnosti – tzv. oprava v podobě výměny. Osobně se domnívám, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů. Jedná se zejména o princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. Dále je důležitá zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).¹⁷

TZH najatých prostor provedené nájemcem či uživatelem

Aktuální znění ZDP již na tento případ pamatuje speciální úpravou spočívající v tom, že je-li technické zhodnocení hrazeno nájemcem nebo uživatelem (myšleno např. podnájemcem), může je právě i podnájemce jakožto uživatel také daňově odpisovat. Avšak ne vždy tomu tak bylo. Ještě v nedávné minulosti si státní správa prostřednictvím Generálního finančního ředitelství trvala zarytě na názoru, že tento postup je nezákonný. V rámci koordinačního výboru Komory daňových poradců¹⁸ byla problematika technického zhodnocení provedeného podnájemcem opětovně projednávána a zástupci Generálního finančního ředitelství potvrdili svůj postoj z minulých let, podle kterého v případě podnájmu není možné u podnájemce uplatňovat odpisy (myšleno daňové). Zdůvodnění plyne z podmínek stanovených v § 28 odst. 1 ZDP, resp. § 28 odst. 3 ZDP, zejména pak blokace v ustanovení § 28 odst. 1 ZDP, kde je striktně stanoveno, že odpisovatelem je vlastník. Ustanovení § 28 odst. 3 ZDP pak umožňuje technické zhodnocení za zákonem dále stanovených podmínek odpi-

sovat pouze nájemci, popř. uživateli u finančního leasingu. Podnájemci tudíž takřikajíc „ostrouhali“. Tento negativní postoj byl Ministerstvem financí potvrzen i v dalším příspěvku PhDr. Martina Skály – Odpisování technického zhodnocení podnájemcem.¹⁹ Potvrzení neústupnosti ze svého názoru bylo také zřejmé z vypořádání připomínek k Pokynu GFR D-22 koncem roku 2014, ze kterých jasně vyplývá, že podnájemce má možnost si v daňově uznatelných nákladech uplatnit nájemné za předpokladu, že je splněna podmínka § 24 odst. 1 ZDP a hledisko časového rozlišení nákladů.

V srpnu 2016 však vláda předložila do poslanecké sněmovny návrh zákona, kterým změnila zásadně některé daňové zákony (rozeslán jako sněmovní tisk č. 873/0). Novela ZDP, jež nabyla účinnosti 1. 7. 2017, umožní mimo jiné odpisovat technické zhodnocení i ekonomickým uživatelům majetku (například technické zhodnocení provedené podnájemcem na majetku, který podnájemce užívá na základě podnájemní smlouvy, bude podnájemce nově moci daňově odepisovat), a to v případě, že budou dodrženy stejné podmínky jako v případě technického zhodnocení provedeného ze strany nájemce, tj.:

- TZH provádí poplatník, který má právo k užívání hmotného majetku,
- TZH nezvyšuje ocenění majetku u vlastníka,
- odpisování TZH probíhá vždy jen s písemným souhlasem vlastníka (v nájemní či samostatné smlouvě) a
- TZH je zařazeno do stejné daňové odpisové skupiny jako zhodnocovaný majetek u vlastníka.

Obdobným způsobem jako doposud byly na tyto vztahy aplikovány i stávající podmínky platící při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu s odpisováním. Do role vlastníka pouze vstoupí nájemce a do role nájemce logicky podnájemce, popřípadě starý a nový nájemce v případě cese. Jedná se o případy týkající se ocenění přebíraného TZH. Zde je v § 29 odst. 6 ZDP pro případ, kdy nájemce nemá vlastní majetek a přebírá od podnájemce TZH, doplněno, že mu vzniká nový majetek v ocenění, které by jinak zvyšovalo vstupní cenu. Jinak řečeno, podnájemce bude z hlediska daňových dopadů v postavení nájemce a nájemce, který přenechal k užívání tento majetek, v postavení odepisovatele (vlastníka) hmotného majetku. Osobně hodnotím tuto novelu ZDP v této oblasti velmi kladně, neboť konečně poskytuje stejný a spravedlivý postup ve srovnatelných případech nájmu a podnájmu.

Příklad 2

Společnost Koupič, s. r. o., jakožto nájemce si výstavbou přiček rozdělila najatý prostor v prosinci 2020 na více místností a současně si také vybudovala nové elektrorozvody. Celkem utratila 250 000 Kč. Předpokládáme, že k datu realizace této akce k ní však neměla souhlas pronajímatele, a proto vynaložené náklady nemohou být pro společnost v roce 2020 daňově účinným nákladem. Po několika jednáních se však podařilo v dubnu roku 2021 s vlastníkem nebytového prostoru uzavřít dohodu, na jejímž základě majitel a pronajímatel v jedné osobě souhlasil s úhradou vynaložených nákladů v plné výši a také předmětnou částku 250 000 Kč ještě v témže měsíci uhradil.

17 Rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005-44 ze dne 14. 7. 2005.

18 KOOV č. 447/18.03.15 „Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku“.

19 KOOV č. 62/08.06.05 „Odpisování technického zhodnocení podnájemcem“.

Společnosti Koupič, s. r. o., v roce 2021 vznikl příjem z titulu úhrady nákladů dříve vynaložených na realizaci TZH, ale protože byly tyto náklady v roce 2020 posouzeny jako daňově neúčinné, lze je s přihlédnutím k ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP posoudit jako položku snižující hospodářský výsledek společnosti v roce 2021 (jinak řečeno jako „nezdanitelné výnosy“), neboť přímo souvisejí s náklady neuznanými v roce 2020.

Ukončení nájemní či podnájemní smlouvy

Konec podnájemní smlouvy

Konec nájemní smlouvy

Předpokládejme v praxi asi nejfrekventovanější situaci:

- vlastník (pronajímatel) při realizaci TZH ze strany nájemce nezvýšil (daňovou) vstupní cenu najatého majetku,
- provedeným TZH nájemce nehradí nájemné vlastníkově (pronajímateli).

V praxi většinou dochází při jednání ke kombinaci obou výše uvedených možností, případně s dalšími formami vyměření smluvních sankcí, pokut či kompenzací. Ukončení nájemního vztahu pak povede na straně pronajímatele ke vzniku nepeněžního příjmu, a to v okamžiku (zdaňovacím období), ke kterému dojde k ukončení nájemní smlouvy a kdy se zhodnocená věc i ekonomicky plně vrátí do majetkové sféry pronajímatele (bude mít plné dispoziční právo). Při stanovení výše nepeněžního příjmu z titulu provedeného technického zhodnocení je pronajímateli dáno právo určité optimalizace, neboť dle § 23 odst. 6 písm. a) bod 2. ZDP si může vybrat, zda hodnotu příjmu stanoví jako zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování podle § 31 ZDP bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem. Z výše uvedeného existuje jedna logická ekonomická výjimka, kterou je situace, kdy dochází k ukončení nájmu a zároveň dojde k „odkoupení“ TZH najaté věci nájemcem. Tuto skutečnost reflektuje i Pokyn GŘ-D-22 v části „k § 23 odst. 6“ v bodu 3.

Pokud bylo na podnájatých prostorách podnájemcem provedeno TZH a dojde k ukončení podnájemního vztahu (smlouvy) při současném zachování vztahu nájemního, povede tato skutečnost u poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem (zde podnájemcem) a kterému byl přenechán k užívání předmětný hmotný majetek, ke stejným dopadům²⁰ jako u TZH hrazeného nájemcem. U něho pak dojde k ukončení takového užívání nebo zrušení souhlasu s odpisováním v postavení nájemce a poplatníka, který přenechal k užívání tento majetek, bude v postavení odpisovatele hmotného majetku. Zjednodušeně řečeno se budou daňové dopady z pohledu ZDP řešit pouze mezi smluvními stranami, jejichž vztah zanikl, tj. mezi nájemcem a podnájemcem, a to standardně podle pravidel uvedených v § 23 odst. 6 ZDP. Ukončení podnájemní smlouvy je tedy bez jakýchkoliv daňových dopadů pro pronajímatele (vlastníka). Nájemce se de facto dostává do pozice pronajímatele a podle toho bude také postupovat. Podle § 29 odst. 6 ZDP v roce ukončení nájmu tedy zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu o částku nepeněžního příjmu podle § 23 odst. 6 písm. a) bodu 1. ZDP a po zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní ceny nebo ze zvýšené zůstatkové ceny TZH. Zrcadlově pak bude postupovat i samotný podnájemce, tj. jako by byl v pozici nájemce. Daňová zůstatková cena TZH odpisovaného podnájemcem je tak při ukončení podnájmu podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP daňovým výdajem, ale pouze do výše náhrady výdajů (nákladů) na toto TZH vynaložených.

Příklad 3

Nájemce Koupič, s. r. o., uzavřel nájemní smlouvu s pronajímatelem Pedros, a. s., na pronájem nebytových prostor v administrativní budově, kterou má vlastník klasifikovanou v rámci 6. daňové odpisové skupiny. V roce 2020 nájemce se souhlasem vlastníka uskutečnil nástavbu jednoho dalšího patra v celkové výši vynaložených prostředků 4 000 000 Kč. Na základě písemného souhlasu vlastníka toto technické zhodnocení odpisuje rovnoměrným způsobem podle § 31 ZDP.

Od roku 2023 nájemce část kanceláří poskytl dále k užívání podnájemci Lena, a. s., který si ještě v roce uzavření podnájemní smlouvy se souhlasem nájemce své podnájaté prostory zvelebil a provedl zde stavební úpravy za 1 000 000 Kč, které rovněž se souhlasem nájemce daňově odpisuje. V roce 2027 byla společnosti Lena, a. s., vypovězena, a tedy byla ukončena podnájemní smlouva bez jakéhokoli nároku na finanční vyrovnání. Daňová zůstatková cena technického zhodnocení, kterou by mělo při rovnoměrném odpisování podle § 31 ZDP, činila k datu ukončení podnájmu 909 000 Kč, přičemž ocenění technického zhodnocení dle vyhotoveného znaleckého posudku činilo k datu ukončení podnájmu 850 000 Kč.

Dle výše uvedených ZDP ustanovení je společnost Koupič, s. r. o., (nájemce) povinna zvýšit k datu ukončení podnájemní smlouvy vstupní cenu svého TZH z roku 2020 o 850 000 Kč a bude pokračovat v daňovém odpisování ze zvýšené vstupní ceny 5 850 000 Kč. Částka 850 000 Kč zároveň představuje v roce 2027 položku zvyšující základ daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 6 bod 2. ZDP. Daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení ve výši 909 000 Kč si podnájemce nemůže uplatnit jako daňově účinný náklad, neboť od nájemce neobdržel žádnou náhradu výdajů na provedené technické zhodnocení.

²⁰ Viz § 28 odst. 7 ZDP.

Jen na okraj podotýkám, že pokud by nájemce v okamžiku ukončení podnájemní smlouvy žádné vlastní technické zhodnocení neodepisoval (neeevidoval by tedy žádný majetek), postupovalo by se dle § 29 odst. 6 ZDP, takže by mu vznikl nový jiný majetek v ocenění, které by jinak zvyšovalo vstupní cenu.

Současný konec nájemní a podnájemní smlouvy

V praxi se lze nezdědkat setkat i se současným ukončením nájemní i podnájemní smlouvy. Děje se tak na základě příslušných ustanovení NOZ, na jejichž základě podnájem skončí společně s nájmem, a to nejpozději s koncem nájmu.²¹ Vzhledem k akcesorickému vztahu je podnájem odvislý od vztahu nájemního. I v těchto případech mohou

vznikat určité daňové komplikace. S ohledem na výše uvedené ZDP ustanovení a jejich jazykový výklad lze dospět k závěru, že při neexistenci nároku na vyrovnání hodnoty technického zhodnocení žádné ze smluvních stran vzniká nepeněžní příjem na straně jak nájemce, tak pronajímatele (vlastníka věci). Platí totiž, že daňový režim podnájemce – nájemce je identický vztahu nájemce – pronajímatel (vlastník). Z logiky věci však tento závěr nedává příliš smysl; i to bylo důvodem jeho opětovného projednání na platformě Koordinačního výboru se zástupci Generálního finančního ředitelství.²² Předkladatelé byli toho názoru, že v případě současného ukončení nájemní i podnájemní smlouvy bez toho, že by docházelo k úhradě za provedenou TZH, vzniká bezúplatný příjem dle § 23 odst. 6 ZDP pouze na straně vlastníka, a nikoliv na straně nájemce.

Příklad 4

Vyjděme z předchozího zadání. Nájemce Koupič, s. r. o., uzavřel nájemní smlouvu s pronajímatelem Pedros, a. s., na pronájem nebytových prostor v administrativní budově, kterou má vlastník klasifikovanou v rámci 6. daňové odpisové skupiny. V roce 2020 nájemce se souhlasem vlastníka uskutečnil nástavbu jednoho dalšího patra v celkové výši vynaložených prostředků 4 000 000 Kč. Na základě písemného souhlasu vlastníka toto technické zhodnocení odpisuje rovnoměrným způsobem podle § 31 ZDP. Od roku 2023 nájemce část kanceláří poskytl dále k užívání podnájemci Lena, a. s., který si ještě v roce uzavření podnájemní smlouvy se souhlasem nájemce své podnajaté prostory zvelebil a provedl zde stavební úpravy za 1 000 000 Kč, které rovněž se souhlasem nájemce daňově odpisuje. V roce 2027 byla společnost Koupič, s. r. o. vypovězena nájemní smlouva a ze zákona tedy došlo k ukončení i podnájemní smlouvy, vše bez jakéhokoli nároku na finanční vyrovnání. Daňová zůstatková cena technického zhodnocení, kterou by mělo při rovnoměrném odpisování podle § 31 ZDP, činila k datu ukončení podnájem 909 000 Kč, přičemž ocenění technického zhodnocení dle vyhotoveného znaleckého posudku činilo k datu ukončení podnájem 850 000 Kč.

Dle výše uvedených ZDP ustanovení si je společnost Koupič, s. r. o., (nájemce) povinná zvýšit k datu ukončení podnájemní smlouvy vstupní cenu svého TZH z roku 2020 o 850 000 Kč a bude pokračovat v daňovém odpisování ze zvýšené vstupní ceny 5 850 000 Kč. Částka 850 000 Kč zároveň představuje v roce 2027 položku zvyšující základ daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 6 bod 2. ZDP. Daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení ve výši 909 000 Kč si podnájemce nemůže uplatnit jako daňově účinný náklad, neboť od nájemce neobdržel žádnou náhradu výdajů na provedené technické zhodnocení. Pronajímateli Pedros, a. s., vzniká k datu ukončení nájemní smlouvy podle § 23 odst. 6 bod 2. ZDP nepeněžní příjem ve výši 850 000 Kč, přičemž si současně může navýšit vstupní (v případě zrychleného odpisování zůstatkovou) cenu pronájemného majetku o 850 000 Kč a pokračuje v daňovém odpisování ze zvýšené vstupní ceny. Jak již bylo výše uvedeno, dle závěru zmíněného KOOV KDP ČR společnosti Koupič, s. r. o. žádný zdanitelný (peněžní ani nepeněžní) příjem nevznikne a nebude ani účtovat nabytí případného jiného majetku. Daňová zůstatková cena TZH u podnájemce představuje daňově neúčinné náklady, neboť neobdržel od nájemce žádnou náhradu výdajů na provedené TZH.

Jiný než výše uvedený postup by byl navíc v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů, např. s judikátem 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006 str. 408 č. 843/2006 Sb. NSS).

Nepeněžitý příjem z titulu oprav pronajatého majetku

Když už jsme se zabírali vznikem nepeněžního příjmu z titulu TZH, rád bych také upozornil na jiné možnosti, resp. tituly možného vzniku nepeněžního příjmu, a to např. z titulu provedené opravy,²³ kdy nájemce vynaložil

výdaje na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouvy, přičemž tyto výdaje nejsou uhrazeny vlastníkem (pronajímatelem). Tento závěr ostatně odpovídá i další judikatuře Nejvyššího správního soudu, který potvrdil použití § 23 odst. 6 ZDP i v případech, které se netýkaly zdanění nepeněžního příjmu z pronájmu nad rámec smlouvy, ale nepeněžního příjmu, který vznikl při směně nemovitostí tím, že jeden ze směňovaných pozemků měl vyšší hodnotu (rozsudek ze dne 23. 10. 2013, čj. 9 Afs 67/2012-91), nebo který vznikl přechodem závazků na kupujícího při prodeji podniku (rozsudek ze dne 20. 12. 2007, čj. 5 Afs 114/2006 56).

²¹ Viz § 2277 a § 2278 NOZ.

²² KOOV č. 536/23.01.19 „Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy”.

²³ Viz rozsudek sp. zn. 8 Afs 66/2013-49 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014.

Cese (postoupení) nájemní smlouvy

NOZ upravuje možnost postoupit celou smlouvu na třetí osobu, přičemž postoupením smlouvy se mění pouze jedna ze smluvních stran. Obsah smlouvy zůstává zachován, čímž tato třetí osoba vstoupí plně do práv a povinností jedné ze stran smlouvy. Úprava postoupení smlouvy je obsažena v § 1895 až § 1900 NOZ. Možnost postoupení smlouvy je zjednodušeně řečeno pouze za splnění následujících podmínek:

- nesmí to vylučovat povaha smlouvy – např. když je vyloučeno smlouvu postoupit,
- musí s tím souhlasit postoupená strana (tj. druhá strana smlouvy),
- ze smlouvy nebylo dosud plněno (částečně ale být splněno mohlo, v takovém případě je třeba v rámci postoupení smlouvy toto plnění vypořádat).

Postoupení je účinné až od okamžiku, kdy k němu byl udělen souhlas, popř. od pozdějšího dne, na kterém se strany dohodnou. Souhlas s postoupením je možné udělit i dopředu (např. výslovně ve smlouvě); zde je pak postačující, že postupitel postoupení smlouvy oznámí nebo postupník postoupení smlouvy prokáže. Okamžikem účinnosti postoupení dochází k úplnému osvobození postupitele od jeho povinností vyplývajících ze smlouvy v rozsahu postoupení a do jeho práv a povinností vstupuje v plném rozsahu právě třetí osoba. Tomu může postoupená strana zabránit prohlášením vůči postupiteli, že jeho osvobození odmítá. Toto prohlášení je třeba učinit nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy se postoupená strana dozvěděla nebo musela dozvědět o tom, že jí nová smluvní strana neplní (např. nový nájemce jí neuhradil nájemné). Zde pak může smluvní strana požadovat plnění přímo od postupitele (původní smluvní strany). Za tímto účelem doporučuji sjednat přímo (ať již v původní smlouvě nebo té o postoupení) ujednání, že se vzdává postoupená strana svého práva prohlásit vůči postupiteli ve smyslu odmítnutí osvobození s odkazem na ustanovení § 1898 NOZ. I při této transakci vznikaly a u mnohých stále vznikají otázky zejména s ohledem na původním nájemcem provedené TZH. Do roku 2014 bylo dlouhodobou praxí zažité, že v okamžiku cese nájemní smlouvy u pronajímatele nepeněžní příjem nevznikal, nový nájemce začal technické zhodnocení odpisovat dle § 28 odst. 3 ZDP. V září 2014 však vydal Nejvyšší správní soud rozhodnutí²⁴, ve kterém konstatoval, že nový nájemce nemůže technické zhodnocení daňově odpisovat, neboť skončením původního nájmu prvního nájemce, který odpisoval dle § 28 odst. 3 ZDP, dosud neuplatněná část odpisů technického zhodnocení přechází na pronajímatele, což se pak u něho projeví vznikem nepeněžitého příjmu dle § 23, odst. 6 písm. b) ZDP (podporující názor správce daně zpochybňující i nárok na odpočet DPH). V lednu 2017

vychází však další rozsudek z dílny Nejvyššího správního soudu²⁵ s převratným závěrem, že případné plnění mezi původním a novým nájemcem bude mít povahu daňově uznatelných výdajů ve smyslu generální klauzule § 24 odst. 1 ZDP. Možná i na tyto změny se snažily reagovat samotné právní předpisy a v rámci novely ZDP účinné k 1. 7. 2017 (zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, ve znění pozdějších předpisů) došlo k zavedení nového ustanovení § 28 odst. 7. Důvodová zpráva k tomuto návrhu zákona uváděla následující: „...Postupník zahájí odpisování hrazeného technického zhodnocení v prvním roce, a to způsobem, který si zvolí. Nepeněžité plnění se pak vypořádá u vlastníka až při ukončení nájmu...“, což, přiznejme si, příliš jednoznačně neznělo, ale bylo možné doufat v aplikaci dřívější zažité praxe. Takřka okamžitě však reagovalo GŘ svém sdělením,²⁶ kterým deklarovalo nemožnost použití ustanovení § 28 odst. 7 ZDP v případě cese nájemní smlouvy, neboť v takovém případě zůstává zachován vztah vlastníka hmotného majetku a nájemce. Vzhledem k právní nejistotě daňových poplatníků způsobené zejména výkladovou nejasností byla tedy tato problematika předložena k vyjádření GŘ v rámci Koordinačního výboru Komory daňových poradců,²⁷ z něhož vyplynuly následující závěry:

- úhrada provedená novým druhým nájemcem bude představovat TZH, které bude tento nájemce daňově odpisovat na základě § 28 odst. 3 ZDP (viz i § 26 odst. 3 písm. a) ZDP).

Takto zaevidovaný jiný majetek ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) ZDP druhý nájemce zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn najatý hmotný majetek, a zahájí daňové odpisování metodou dle ZDP jako v prvním roce odpisování,

- v případě úhrady výdajů, například dle smluvního ujednání odstupné za postoupení smlouvy, bude tento výdaj snižovat základ daně druhého nájemce dle § 24 odst. 1 ZDP s přihlédnutím k časovému rozlišení v souladu s účetními předpisy,
- na straně pronajímatele v případě cese nájemní smlouvy nevzniká nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, protože nedochází k ukončení nájemního vztahu,
- ustanovení § 28 odst. 7 ZDP lze aplikovat v případě cese podnájemní smlouvy, tj. i podnájemce, který prvnímu uživateli uhradí částku za provedené TZH, může částku daňově odpisovat.

Doufáme, že tyto pro poplatníky pozitivní závěry finanční správa bude i do budoucnosti reflektovat a že se vyhneme případným daňovým doměrkům, k nimž by mohlo dojít na základě rozhodnutí NSS, které by bylo podobné jako například výše zmiňované rozhodnutí č. 7 Afs 28/2013-23.

²⁴ Viz rozsudek 7 Afs 28/2013-23 ze dne 25. 9. 2014.

²⁵ Viz rozsudek 2 Afs 62/2015-31 ze dne 16. 1. 2017.

²⁶ Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 ZDP při cese nájemní smlouvy ze dne 6. 11. 2017 (<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-k-aplikaci-ust-par28-odst7-ZDP-8843>)

²⁷ KOOV č. 516/24.01.18 „Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP – zákona č. 170/2017 Sb.“