

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDŘEN NESOUHLAS

Daň z příjmů

447/18.03.15 Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku

Předkládá: Michaela Thelenová, daňový poradce č. o. 3094
Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. o. 4356

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení daňových dopadů technického zhodnocení (TZ) provedeného nájemcem/podnájemcem na najatém/podnajatém majetku, a to v situacích, které mohou v praxi nastat, nicméně nejsou explicitně řešeny zákonem⁷.

I. Obecné východisko – podnájem



Ze soukromoprávního pohledu⁸ představuje vztah mezi vlastníkem věci a jejím nájemcem a vztah mezi nájemcem a třetí osobou, které je věc poskytnuta dále k užívání (podnájemce), dva samostatné právní vztahy. Vztah podnájemní je pak vztahem odvozeným od vztahu nájemního a nemůže bez vztahu nájemního existovat.

K posouzení daňových dopadů souvisejících s TZ provedeným na podnajatém majetku je nezbytné v první řadě určit, jakými ustanoveními relevantní legislativy (ZDP) by se měl podnájemní vztah, popř. transakce s ním související, řídit.

Pro účely DPH je situace řešena přímo ZDPH, který zahrnuje podnájem pod nájem, tj. daňové dopady v oblasti DPH by měly být pro nájem i podnájem shodné.

Složitější je situace v oblasti ZDP. ZDP definici podnájemního vztahu ani jeho vztah k nájemnímu vztahu neupravuje. K podnájemnímu vztahu se vyjadřuje pouze Pokyn D-22⁹, který k § 9 ZDP stanoví, že příjmy z pronájmu se rozumí rovněž příjmy z podnájmů.

Nicméně, metodou výkladu od většího k menšímu (a maiori ad minus) lze dospět k závěru, že stanoví-li ZDP něco pro nájem, mělo by být možné, nestanoví-li ZDP jinak, aplikovat tato ustanovení také na podnájemní vztah (jako vztah „menší“).

Dále, z důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., k § 21c je zřejmé, že právní úprava pro nájem se nově použije i pro podnájem. Přikláníli

⁷ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH)

⁸ zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (NOZ)

⁹ pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 čj.5606/15/7100-10, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP

bychom se k názoru, že toto platí obecně, pokud z povahy právní úpravy nevyplývá jinak.

Výše uvedené je u nájmu a podnájmu rovněž zakotveno soukromoprávními předpisy. Výklad k NOZ stanoví, že na podnájemní vztah se obecně použijí ustanovení o nájmu.

Dílčí závěr I.:

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že v situaci, kdy ZDP nestanoví jinak, lze ustanovení pro nájemní vztah aplikovat i na vztah podnájemní (Obecné východisko).

II. Situace v praxi a navrhovaná řešení

A) TZ provedené podnájemcem na podnajatém majetku

Aplikace Obecného východiska by měla mít v dále uvedených situacích tyto daňové dopady:

1) Hodnotu odpovídající výdajům na TZ vynaložené podnájemcem eviduje nájemce (prostřední článek)

Jedná se o situaci, v níž podnájemce vynaloží náklady na TZ podnajatého majetku. Na základě smluvního ujednání však hodnotu odpovídající výdajům na TZ eviduje ve svém majetku nájemce (prostřední článek). Nájemce může i nemusí v souladu se smluvním ujednáním poskytnout podnájemci za provedené TZ náhradu. Otázkou je, zda má tato transakce dopady na straně vlastníka a určení souvisejících daňových dopadů na straně nájemce.

Při respektování Obecného východiska (použití úpravy ZDP pro nájem i na podnájem), hodnota výdajů vynaložených podnájemcem představovat v souladu s § 26 odst. 3) písm. a) ZDP u nájemce jiný hmotný majetek (JHM) - stejně jako v případě nájemního vztahu (nebude se však jednat o TZ majetku vlastníka ale o JHM).

V této souvislosti bude podle § 23 odst. 6) písm. a) bod 3. ZDP nájemci vznikat ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem ve výši nákladů vynaložených na TZ podnájemcem, které nebyly podnájemci ze strany nájemce kompenzovány náhradou. Poskytnutá náhrada ze strany nájemce bude u nájemce představovat výdaje na pořízení TZ. Transakce by byla v účetnictví nájemce zachycena následovně:

- bezúplatné přenechání TZ podnájemcem: účet pořízení majetku (hmotný majetek)/výnosy;
- poskytnutá náhrada podnájemci: účet pořízení majetku (hmotný majetek)/závazek (peněžní prostředky).

Při aplikaci Obecného východiska je možné na podnájem použít ustanovení ZDP o nájmu, která řeší vztah mezi pronajímatelem a nájemcem. Žádný další článek není pro účely ZDP do tohoto vztahu zahrnut. Domníváme se tak, že by se v daném případě mělo z pohledu ZDP jednat o transakci pouze mezi nájemcem a podnájemcem, a to bez ohledu na skutečnost, že ze soukromoprávního pohledu tomu

tak není. Na straně vlastníka majetku nemá tak tato transakce žádné daňové dopady.

Dílčí závěr A1:

Hodnota odpovídající výdajům vynaložených podnájemce na TZ evidovaná nájemcem představují u nájemce JHM. V této souvislosti vzniká nájemci ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem. Případná poskytnutá náhrada ze strany nájemce bude představovat výdaje na pořízení JHM.

Nájemce je následně oprávněn při splnění ostatních podmínek ZDP tento JHM daňově odpisovat. Transakce nemá daňové dopady na straně vlastníka majetku.

2) Výdaje na TZ vynaložené podnájemcem eviduje vlastník věci

Jedná se o situaci, kdy hodnotu odpovídající výdajům na TZ vynaložených podnájemcem bude evidovat ve svém majetku na základě smluvního ujednání vlastník věci. Vlastník věci může i nemusí v souladu se smluvním ujednáním poskytnout podnájemci náhradu za vynaložené výdaje. Otázkou je, zda má tato transakce dopady na straně nájemce a určení souvisejících daňových dopadů na straně vlastníka.

Vycházíme-li z Obecného východiska, eviduje-li hodnotu odpovídající výdajům na TZ provedeným podnájemcem vlastník věci, vzniká vlastníkovu věci ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem ve výši celkových nákladů vynaložených podnájemcem na TZ, které nebyly podnájemci ze strany vlastníka kompenzovány. Případná poskytnutá náhrada vynaložených nákladů bude představovat u vlastníka věci pořízení TZ majetku.

Zachycení transakce v účetnictví vlastníka bude obdobné jako v případě nájemce výše:

- přenechání TZ podnájemcem: účet pořízení majetku (TZ hmotného majetku)/výnosy;
- poskytnutá náhrada podnájemci: účet pořízení majetku (TZ hmotného majetku)/závazek (peněžní prostředky).

Vlastník majetku pak pokračuje v daňovém odpisování ze zvýšené vstupní/zůstatkové ceny tohoto majetku.

Při aplikaci Obecného východiska je možné na podnájem použít ustanovení ZDP o nájmu, která se aplikují na transakce mezi pronajímatelem a nájemcem. Žádný další článek není pro účely ZDP do tohoto vztahu zahrnut. Domníváme se tak, že by se při aplikaci Obecného východiska v daném případě mělo z pohledu ZDP jednat o transakci pouze mezi vlastníkem a podnájemcem, a to bez ohledu na skutečnost, že ze soukromoprávního pohledu tomu tak není. Na straně nájemce majetku (prostředního článku) nemá tak tato transakce žádné daňové dopady.

Dílčí závěr A2:

Hodnota odpovídající výdajům vynaloženým podnájemcem na TZ evidovaná vlastníkem věci představuje u vlastníka věci TZ majetku. V této souvislosti vzniká vlastníkovu věci ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem. Případná poskytnutá

náhrada představuje u vlastníka majetku pořízení TZ majetku. Transakce nemá daňové dopady na straně nájemce (prostředního článku).

B) Ukončení nájmu/podnájmu - dopady v souvislosti s vypořádáním TZ

1) Hledisko nájemce/podnájemce

Jedná se o situaci, kdy nájemce/podnájemce provede na najatém/podnajatém majetku TZ a následně dojde k ukončení nájemní/podnájemní smlouvy, popřípadě zrušení souhlasu s daňovým odpisováním TZ. Otázkou je daňová uznatelnost daňové zůstatkové ceny (DZC) provedeného TZ na straně nájemce/podnájemce.

V případě ukončení pronájmu je, podle § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, u nájemce DZC TZ provedeného nájemcem na pronajatém majetku odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu daňovým nákladem jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto TZ.

ZDP výslovně stanoví omezení daňové uznatelnosti DZC TZ pouze pro odpisované TZ. Jestliže zákon stanoví určitou množinu prvků, na kterou se jeho ustanovení vztahuje, nepoužije se toto ustanovení na žádné jiné prvky mimo tuto množinu (Argumentum per eliminationem – důkaz vyloučením).

V případě, že by tedy TZ v průběhu nájmu nájemcem odpisováno nebylo (nejednalo by se o odpisované TZ), mělo by být, podle našeho názoru, možné, uplatnit DZC TZ v nákladech v plné výši jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1) ZDP, a to bez ohledu na výši přijaté náhrady.

Daňové dopady ukončení podnájemního vztahu nejsou ZDP explicitně řešeny. Domníváme se tudíž, že budou aplikována stejná ustanovení ZDP jako v případě pronájmu a ukončení podnájemního vztahu bude mít na straně podnájemce stejné daňové dopady, tj. DZC neodpisovaného TZ evidovaného podnájemcem bude v případě ukončení nájemního vztahu daňově uznatelným výdajem bez ohledu na výši přijaté náhrady.

Dílčí závěr B1:

DZC nájemcem neodpisovaného TZ na pronajatém majetku je možné při ukončení nájmu (nebo zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním) uplatnit bez ohledu na výši přijaté náhrady v daňových nákladech v plné výši. S ohledem na skutečnost, že ZDP ukončení podnájemního vztahu neupravuje, lze stejný postup jako u nájmu aplikovat i v případě podnájmu.

2) Hledisko vlastníka/nájemce (prostřední článek)

Jedná se o situaci, kdy podnájemce provede na podnajatém majetku TZ a následně dojde k ukončení podnájemní smlouvy. Otázkou je:

- zda je možné vypořádání provedeného TZ podnajatého majetku pro účely ZDP mezi nájemcem (prostředním článkem) a podnájemcem bez daňových dopadů na vlastníka majetku a určení daňových dopadů u nájemce (prostředního článku) v této situaci; a

- zda je možné vypořádání provedeného TZ podnajatého majetku pro účely ZDP mezi podnájemcem a vlastníkem věci bez daňových dopadů na straně nájemce (prostřední článek) a potvrzení daňových dopadů na straně vlastníka věci.

Podle § 23 odst. 6) ZDP – věta první se za příjmy považuje jak peněžní tak nepeněžní plnění. K pronájmu ZDP dále stanoví, že za nepeněžní příjem pronajímatele se považují výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluveného nájemného a nehrzené pronajímatelem, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, nebo ve zdaňovacím období, kdy došlo k písemnému zrušení souhlasu pronajímatele s odpisováním doručenému nájemci (§ 23 odst. 6) ZDP – věta druhá). Podle Pokynu D-22 pokud pronajímatel poskytne nájemce pouze částečnou úhradu hodnoty TZ, je u pronajímatele nepeněžním příjmem rozdíl mezi úhradou a DZC TZ nebo jeho hodnotou stanovenou znaleckým posudkem.

V roce ukončení nájmu se zvyšuje VC majetku u vlastníka o nepeněžní příjem vzniklý z titulu vypořádání TZ provedeného nájemcem v souladu se ZDP. V případě poskytnutí náhrady se bude u vlastníka majetku jednat o vynaložení výdajů na TZ majetku. Vlastník majetku pak pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní/zůstatkové ceny majetku.

V případě podnájemního vztahu ZDP situaci jeho ukončení a související daňové dopady v souvislosti s provedeným TZ podnájemcem explicitně neupravuje. Domníváme se tudíž, že na danou situaci by mělo být možné obecně použít ustanovení ZDP vztahující se k nájmu (Obecné východisko).

Při ukončení podnájemního vztahu může hodnotu odpovídající TZ hrazeného a evidovaného podnájemce na základě smluvního ujednání:

- nově evidovat jako JHM nájemce (vypořádání mezi nájemcem a podnájemcem); nebo
- zvýšit vstupní cenu majetku vlastníka majetku (vypořádání mezi podnájemcem a vlastníkem).

Dílčí závěr B2:

Nezvýší-li vlastník majetku při ukončení podnájmu VC majetku, bude hodnotu odpovídající TZ provedeného podnájemcem po ukončení podnájmu evidovat nájemce (prostřední článek). V této souvislosti mu vznikne nepeněžní příjem, popřípadě se bude, při poskytnutí náhrady podnájemci, jednat o vynaložení výdajů na pořízení TZ (nebo kombinaci obojího). Nájemce bude evidovat JHM, který bude oprávněn v souladu se ZDP od počátku daňově odpisovat (jedná se o výdaje vynaložené na TZ pronajatého majetku). Transakce nemá daňové dopady na straně vlastníka majetku (vlastníkovi věci nevzniká nepeněžní příjem) – viz. zdůvodnění v bodě A.

V případě, kdy vlastník majetku zvýší o hodnotu odpovídající TZ přenechaného podnájemcem VC majetku, bude vlastníkovu věci vznikat v období ukončení podnájmu nepeněžní příjem, popřípadě se bude, v případě poskytnuté náhrady ze strany vlastníka, jednat o vynaložení výdajů na pořízení TZ (nebo kombinaci obojího). Vlastník bude evidovat TZ majetku a pokračovat v odpisování ze zvýšené

zůstatkové/vstupní ceny. V tomto případě nemá transakce na straně nájemce (prostředního článku) daňové dopady (nájemci nevzniká nepeněžní příjem) – viz. zdůvodnění v bodě A.

C) Finanční leasing – podnájem

Otázkou je, zda je nutné upravovat daňové odpisy uplatněné podnájemcem, dojde-li ze strany nájemce (prostřední článek) k porušení podmínek ZDP pro finanční leasing.

V souladu s § 21d odst. 5) ZDP, přenechá-li uživatel užívající předmět finančního leasingu (FL) tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva pro účely ZDP za smlouvu nájemní.

Dále, § 21d odst. 4) ZDP stanoví, že v případě předčasného ukončení finančního leasingu (FL) nebo v případě, kdy není po ukončení FL předmět FL převeden do vlastnictví nájemce, považuje se smlouva o FL pro účely ZDP od počátku za smlouvu nájemní. Následně tak již není možné považovat pro účely ZDP vztah mezi příjemcem FL a třetí osobou za vztah nájemní (viz výše). Domníváme se, že by se v této situaci jednalo pro účely ZDP o podnájem.

Jestliže podnájemce v předchozích obdobích uplatňoval v souladu se ZDP daňové odpisy TZ (měl k tomuto souhlas nájemce), vzniká otázka, zda již v minulých zdaňovacích obdobích uplatněné daňové odpisy v případě předčasného ukončení FL na straně podnájemce upravovat.

§ 23 odst. 3) písm. a) bod 3. ZDP stanoví, že základ daně se zvyšuje o částky, které byly uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění v daňových nákladech. Domníváme se, že porušení podmínky stanovené ZDP jedním poplatníkem by nemělo mít negativní dopady na straně jiného daňového subjektu. Důvodem je skutečnost, že porušení podmínek nemohlo být podnájemcem nikterak ovlivněno.

Dílčí závěr C:

Dojde-li k porušení podmínky FL stanovené ZDP na straně nájemce (prostředního článku), nebude mít tato skutečnost vliv na daňové odpisy uplatněné v základu daně podnájemce v souladu se ZDP v předchozích zdaňovacích obdobích. Podnájemce však již nebude oprávněn uplatňovat daňové odpisy v následujících zdaňovacích obdobích (pro účely ZDP se bude jednat o podnájemní smlouvu, u níž není v souladu s převládající interpretací možné uplatnit daňové odpisy TZ provedeného podnájemcem).

III. Závěr

Doporučujeme potvrdit výše uvedené dílčí závěry a následně je vhodným způsobem zveřejnit. V případě nesouhlasu doporučujeme navržení alternativního řešení, jak mají daňové subjekty ve výše uvedených případech v praxi postupovat.

Stanovisko GFR

Dílčí závěr I.

GFR nesouhlasí s obecným východiskem vysloveným předkladatelem v dílčím závěru I., které není v souladu se ZDP.

V ZDP není výslovně stanoveno, že na podnájemní vztah se pro účely ZDP pohlíží obdobně jako na vztah nájemní.

Ministerstvo financí a následně i GFR již historicky od účinnosti ZDP zastává názor, že v případě podnájmu není možné u podnájemce uplatňovat odpisy, vzhledem k podmínkám stanoveným v § 28 odst. 1 ZDP, resp. § 28 odst. 3 ZDP.

Tento názor byl Ministerstvem financí potvrzen i v příspěvku PhDr. Martina Skály – Odpisování technického zhodnocení podnájemcem. GFR tento názor potvrdilo a zdůvodnilo Komoře daňových poradců také při vypořádání připomínek k Pokynu GFR D-22 koncem roku 2014, kdy bylo uvedeno, 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.

Odpisy technického zhodnocení u podnájemce nelze v základu daně akceptovat z důvodu blokace v ustanovení § 28 odst. 1 ZDP, kde je mimo jiné stanoveno, že odpisovatelem je vlastník. Dále dle § 28 odst. 3 ZDP platí zásada, že technické zhodnocení za zákonem stanovených podmínek je umožněno odpisovat pouze nájemci nebo uživateli u finančního leasingu. Podnájemci není umožněno odpisování technického zhodnocení, protože mimo jiné v jeho případě nebude splněna jedna z kumulativních podmínek stanovených v § 28 odst. 3 ZDP – a sice úhrada technického zhodnocení.

Na základě výše uvedeného lze dále k závěrům předkladatele doplnit následující:

A.1

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Za předpokladu, že technické zhodnocení provedené podnájemcem nebude uhrazeno nájemcem, nevzniká nájemci z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP, a proto ho nemůže ani odepisovat.

Nájemci nemůže vzniknout nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem (TZ je provedeno na majetku vlastníka).

A.2

Souhlas se závěrem předkladatele, že pokud technické zhodnocení provede podnájemce, vzniká vlastníkovu nepeněžní příjem za předpokladu, že vlastník vynaložené náklady na technické zhodnocení podnájemci neuhradí.

Tato transakce nebude mít dopad na nájemce.

B.1

Zásadní nesouhlas se závěrem předkladatele.

Uplatnění DZC technického zhodnocení v základu daně nájemce limituje speciální ustanovení § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, a to do výše úhrady od vlastníka.

U podnájemce tato situace nemůže nastat, protože podnájemce nemůže technické zhodnocení daňově odepisovat.

B.2

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nájemce nemůže evidovat technické zhodnocení, které neprovedl.

Nájemci nemůže vzniknout nepeněžní příjem, protože technické zhodnocení bylo provedeno na majetku vlastníka.

C

Dle ustanovení § 21d odst. 5 ZDP obecně platí, že pokud přenechá uživatel užívající předmět finančního leasingu tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva pro účely ZDP za smlouvu nájemní. Tato úprava tzv. subleasingu byla do ZDP doplněna s účinností od 1. 1. 2001 zákonem č. 492/2000 Sb.

Souhlasíme s názorem, že pokud dojde k porušení podmínek finančního leasingu na straně nájemce, nebude mít tato skutečnost vliv na daňové odpisy technického zhodnocení uplatněné v základu daně podnájemce v souladu se ZDP v přechozích zdaňovacích obdobích. Případné uplatňování daňových odpisů technického zhodnocení u podnájemce v následujících zdaňovacích obdobích bude odvislé od toho, jaká podmínka byla na straně nájemce porušena.