

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 24.1.2018**Daň z příjmů**

516/24.01.18 Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb.

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Popis problému

V souvislosti s technickým zhodnocením hrazeným nájemcem je otázkou, jak postupovat v případě, kdy dojde k cesi nájemní smlouvy a v rámci této cese se první nájemce vyrovná s druhým nájemcem, i z hlediska technického zhodnocení, které na pronajatém majetku provedl první nájemce, a se souhlasem pronajímatele jej daňově odpisoval. Dlouhodobá správní praxe byla v takovém případě následující:

- 1) Na straně pronajímatele nevznikal z tohoto titulu nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP.
- 2) U původního nájemce (postupitele) byla daňová zůstatková cena technického zhodnocení daňově uznatelným výdajem do výše předmětné úhrady.
- 3) Nový nájemce (postupník) mohl začít odpisovat toto technické zhodnocení v souladu s § 28 odst. 3 ZDP.

Tato správní praxe byla opakovaně potvrzována i mnohými výklady, a to i pracovníků MF – viz například:

-Ing. Helena Kelblová, Uplatňování daňových a účetních odpisů v základu daně z příjmů právnických osob v letech 2011 a 2012 – 3. část FDÚB III/2012, str. 36

-Ing. Helena Kelblová, Další leasingové vztahy a jejich řešení z pohledu zákona o daních z příjmů, FDÚB IV/2010, str. 17

-Ing. Jiří Nigrin, Technické zhodnocení pronajatého majetku, DHK 10/2001, str. 7

-Ing. Eva Sedláková, Příjmy z pronájmu a prodej nemovitosti z hlediska daně z příjmů, Účetnictví 11/2010, str. 36-44

-Ing. Vlastimil Bachor, Daňové tipy pro stanovení daňové povinnosti zejména u právnických osob nejen za zdaňovací období započatá v roce 2012, Účetní a daně 3/2013, str. 4-11

Do této ustálené správní praxe vstoupilo překvapivé rozhodnutí NSS 7 Afs 28/2013-23 ze dne 25.9.2014, ve kterém soud konstatoval, že v této situaci nový nájemce nemůže technické zhodnocení daňově odpisovat. Toto rozhodnutí vyvolalo velký rozruch a začaly se objevovat i jiné právní názory na řešenou otázku. Zatím se zdá,

že jde spíše o ojedinělý názor, o čemž svědčí například i to, že uvedené rozhodnutí nebylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byť k této publikaci bylo navrženo, neboť je k tomuto rozsudku vytvořena právní věta (<http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&cislofull=7%20Afs%2028/2013&pagesource=0>). O tom, že jde o velmi polemickou otázku, svědčí i druhé rozhodnutí NSS v této věci, kdy NSS připustil v budoucnu možnost korekce tohoto právního názoru, což v dané konkrétní věci z procesních důvodů nebylo možné - viz 2 Afs 62/2015-28 ze dne 16.1.2017:

"...[34] NSS si je vědom toho, že právní názor jím vyslovený je částí daňové praxe hájen jako správný, částí praxe naopak kritizován. Ti, kdo uvedenému názoru přitakávají, jej považují za odpovídající dikci příslušných zákonných ustanovení a zásadě, že uplatňování daňových odpisů jinou osobou než vlastníkem odepisovaného majetku má být úzkou výjimkou z pravidla. Kritici naopak mají za to, že vyloučení možnosti, aby odpisy po nájemci, který technické zhodnocení provedl, mohl provádět i ten, kdo se stal jeho nástupcem na základě cese nájemní smlouvy, odporuje ekonomické realitě (nájemní smlouvy se běžně cedují) i rozumnému uspořádání právních vztahů. Nelze proto vyloučit, že může dojít k posunům v náhledu na uvedenou právní otázku, nicméně v dané konkrétní věci v nyní vydaném rozsudku se jí nelze dále zabývat.

Obdobným způsobem, který jednoznačně potvrzuje, že technické zhodnocení by v diskutovaném případě mohl odpisovat nový nájemce, deklaruje již dříve existující záměr zákonodárce i důvodová zpráva k novému ustanovení § 28 odst. 7 ZDP, které bylo do zákona doplněno novelou ZDP - zákonem č. 170/2017 Sb. s tím, že ustálená judikatura potvrzuje velký význam důvodové zprávy při výkladu zákona (viz například judikáty 6 Afs 25/2017-45 ze dne 6.9.2017, 9 Afs 231/2016-50 ze dne 27.7.2017, 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014, str. 990, č. 3092/2014 Sb.), 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006, 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013).

*Záměrem navržené úpravy není identifikace nepeněžního příjmu u vlastníka již v okamžiku, kdy dojde k převodu práv a povinností mezi dvěma subjekty užívacích vztahů, např. mezi nájemcem a podnájemcem. **Nepeněžní příjem vlastníkov** vzniká v souladu s § 23 odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů až v okamžiku, kdy dojde k ukončení nájemního vztahu, popř. zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním podle příslušných ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů (tedy v popisovaném příkladu např. při ukončení nájemního vztahu mezi vlastníkem a nájemcem). Za ukončení užívacího vztahu, který by*

vedl k identifikaci nepeněžního příjmu u vlastníka v tomto okamžiku, se nepovažuje cese uživatelského vztahu (např. cese v osobě nájemce), kdy nový uživatel vstupuje do všech práv a povinností původního uživatele. V takové situaci je např. při cesi nájemce daňové vypořádání na straně nájemců, kdy postupitel má daňovou zůstatkovou cenu uznatelnou podle § 24 odst. 2 písm. tb) zákona o daních z příjmů pouze do výše příjmů od postupníka. 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.

Ačkoli může být sporné, zda uvedené ustanovení ZDP konkrétně dopadá na všechny varianty popisované situace, je jednoznačné, že důvodová zpráva k novele ZDP, potvrzuje v obecné rovině, že „převod“ technického zhodnocení mezi nájemci (i podnájemci) je pro účely ZDP předvídan (ačkoli z právního pohledu k převodu majetku jako takového nedochází) a nový nájemce může takové technické zhodnocení pro stanovení základu daně z příjmů odpisovat.

Na druhé straně aktuální sdělení GFŘ (Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy ze dne 6.11.2017-http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-11-01_sdeleni_106909-17.pdf) vychází z toho, že ustanovení § 28 odst. 7 ZDP není možné v případě cese nájemní smlouvy aplikovat. Otázkou tedy je, jak v těchto případech postupovat.

Domníváme se proto, že existují v zásadě následující možnosti řešení:

1) Nový nájemce bude v těchto případech postupovat dle § 28 odst. 3 ZDP a na základě této úpravy bude možné, aby uplatnil uhrazenou částku do daňových nákladů prostřednictvím daňových odpisů (viz výše). V tomto případě vycházíme z toho, že předmětné rozhodnutí sedmého senátu je ojedinělé a nejde o ustálenou rozhodovací praxi NSS (o tom svědčí mimo jiné i výše citované navazující rozhodnutí druhého senátu). Tomuto závěru svědčí také to, že i po publikaci předmětného rozhodnutí se lze setkat s právními názory (a to i ze strany některých pracovníků MF) vycházejícími z toho, že v těchto případech je možné postupovat dle § 28 odst. 3 ZDP (např. *odpověď Ing. Sedlákové na dotaz číslo 12 na straně 70, FDÚB I/2017*). Druhý nájemce tak bude mít možnost v těchto případech technické zhodnocení ve výši částky, kterou uhradil prvnímu nájemci, daňově odpisovat. V tomto případě by i vzhledem ke znění důvodové zprávy měla být jednoznačně aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, č. j. 6 As 49/2003-46 a č. j. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, č. j. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06,*

nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, č. j. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, č. j. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, č. j. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu 2011 č. j. 2 Afs 16/2011-78).

2) Druhou možnou alternativou je, že uhrazená částka bude představovat na straně druhého nájemce daňově uznatelný výdaj, samozřejmě při zohlednění případného časového rozlišení. Pokud totiž budeme trvat na striktním uplatnění předmětného rozhodnutí sedmého senátu, je nezbytné jej aplikovat včetně navazujícího rozhodnutí druhého senátu, který opětovně posuzoval tu samou kauzu. V něm je výslovně uvedeno (kromě toho, že jde o spornou otázku, jak již bylo uvedeno výše) to, že předmětná částka představuje daňově uznatelný výdaj v souladu s § 24 odst. 1 ZDP - 2 Afs 62/2015-28 ze dne 16.1.2017:

"...[34].....Případná plnění mezi původním a novým nájemcem související se soukromoprávním ujednáním o převodu práv povinností z nájemní smlouvy totiž zpravidla budou mít povahu daňově uznatelných výdajů ve smyslu generální klauzule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.....".

3) Ať již budeme postupovat dle bodu 1 nebo 2, nebude vznikat na straně pronajímatele v okamžiku cese nájemní smlouvy nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, protože v případě cese nájemní smlouvy nedochází k ukončení nájemního vztahu. Tuto skutečnost mimo jiné potvrzuje i předmětné výše uvedené sdělení GFŘ, které uvádí, že cese nájemní smlouvy nemá za následek zánik nájemního vztahu, což je relevantní z hlediska možnosti aplikovat § 23 odst. 6 ZDP:

*„S ohledem na skutečnost, že **při cesi nájemní smlouvy zůstává zachován poměr vlastníka hmotného majetku a nájemce (došlo sice ke změně v osobě nájemce, nájemní poměr však trvá i nadále)**, při postoupení nájemní smlouvy nelze využít ustanovení § 28 odst. 7 ZDP, které upravuje pouze právní režim mezi vlastníkem hmotného majetku a osobou, která není nájemcem ani uživatelem...“*

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že v posuzovaných případech se jedná o ekonomicky racionální a v praxi se často vyskytující výdaje, které jsou pro podnikání daných osob nezbytné a v mnohých případech zcela zásadní. Závěr, že tyto částky

nebudou jakkoliv zohledněny v základu daně, by byl v příkrém rozporu s ústavními principy zdanění daní z příjmů - viz 7 Afs 33/2013-34 ze dne 20.2.2014:

"...Test uznatelnosti podle generální klauzule je tedy ve své podstatě subjektivní, vycházející z konkrétních podmínek, za kterých poplatník vykonává činnost, z níž má pocházet jeho zdanitelný příjem, korigovaný požadavkem elementární racionality jednání poplatníka. Judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz i na to, aby byl zdaňován pouze skutečný příjem poplatníka a podotýká, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 846/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31).....".

Podpůrně je v této souvislosti možné odkázat i na rozhodnutí SE EU C-132/16 ze dne 14.9.2017 Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia proti „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,. I když se v daném případě jedná o DPH a oblast vyvolaných investic, ekonomická logika a podstata dané věci je obdobná.

V takových případech je pak nezbytné aplikovat zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, jak již bylo zmíněné výše.

2. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že je možné v případě cese nájemní smlouvy postupovat jedním z těchto alternativních postupů:

2.1.1. Úhrada provedená novým nájemcem bude představovat technické zhodnocení, které bude nový nájemce daňově odpisovat na základě § 28 odst. 3 ZDP.

2.1.2. Uvedená úhrada bude představovat při zohlednění případného časového rozlišení daňově uznatelný výdaj nového nájemce.

2.2. V případě cese nájemní smlouvy nevzniká na straně pronajímatele z tohoto titulu nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, protože nedochází k ukončení nájemního vztahu.

2.3. Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP lze aplikovat v případě cese podnájemní smlouvy, případně cese jiného užívajícího titulu (např. cese smlouvy o výpůjčce). V těchto případech bude tedy osoba, která prvnímu uživateli uhradí částku za provedené technické zhodnocení, tuto částku daňově odpisovat.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ

Sdělení GFŘ k aplikaci § 28 odst. 7 ZDP, které bylo zveřejněno na webových stránkách Finanční správy, ze dne 06.11.2017 (dále jen "Sdělení") nemá vliv na aplikaci ustanovení § 28 odst. 3 ZDP v případech cesí nájemních smluv.

Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP má apriori nově dopadat na vztahy užívání na, které nelze aplikovat § 28 odst. 3 ZDP; tedy na další případy, kdy dochází k přenechání věci k užití jinému za splnění zákonem stanovených podmínek. To jinými slovy znamená, že ustanovení § 28 odst. 7 ZDP dopadá například na podnájemce, vypůjčitele nebo jiné uživatele z nepojmenovaných smluv.

Závěr 2.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele k aplikaci § 28 odst. 3 ZDP.

Technické zhodnocení nelze z povahy věci koupit, směnit, darovat atd.

Pokud dojde za zákonem stanovených podmínek k cesi nájemní smlouvy mezi nájemcem 1 a nájemcem 2 a zároveň dojde k náhradě výdajů vynaložených nájemcem 1 na technické zhodnocení ze strany nájemce 2, pak u nájemce 2 bude umožněna reprodukce jím hrazených finančních prostředků v čase formou daňových odpisů jiného majetku - technického zhodnocení (§ 26 odst. 3 písm. a) ZDP), při dodržení zásady stanovené v § 25 odst. 1 písm. a) ZDP.

Zaevidovaný jiný majetek ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) ZDP nájemce 2 zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn najatý hmotný majetek, a může zahájit daňové odpisování metodou dle ZDP jako v prvním roce odpisování.

Závěr 2.1.2.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pokud se nebude jednat o úhradu výdajů vynaložených nájemcem 1 na technické zhodnocení, ale dle smluvního ujednání se bude jednat o "odstupné" za postoupení smlouvy, pak bude tento výdaj snižovat základ daně dle § 24 odst. 1 ZDP v časovém rozlišení v souladu s předpisy upravujícími účetnictví.

Závěr 2.2.

Souhlas se závěrem předkladatele k aplikaci § 28 odst. 3 ZDP, že v případě cese nájemní smlouvy nedochází k ukončení nájemní smlouvy a na straně vlastníka/pronajímatele tak nevzniká nepeněžní příjem dle § 23 odst. 6 ZDP.

Závěr 2.3.

Souhlas se závěrem předkladatele.