

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 23.6.2016**

## **Daň z příjmů**

### **479/16.06.15 Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele**

Předkladají: Ing. Mgr. Petr Toman, daňový poradce, číslo osv. 3466  
Ing. Alena Švecová, daňový poradce, číslo osv. 3465  
Mgr. Jana Fuksová, daňový poradce, číslo osv. 5029

#### **1 Popis problému**

V praxi se stále častěji setkáváme se situacemi fúzí nájemce a pronajímatele v případech, kdy nájemce před fúzí provedl na pronajatém majetku technické zhodnocení, které pak na základě pronajímatelem uděleného souhlasu odepisoval. Tyto přeměny v praxi přinášejí celou řadu otázek ohledně aplikace daňového práva.

Situaci, která je předmětem tohoto příspěvku lze názorně demonstrovat následujícím způsobem:

- Nájemce provedl technické zhodnocení na pronajaté nemovité věci, které eviduje jako hmotný majetek a na základě souhlasu pronajímatele jej odepisuje.
- Nájemce a pronajímatel se prostřednictvím fúze sloučí, přičemž v nástupnické společnost setak koncentruje jak nemovitá věci, tak provedené technické zhodnocení.

V souvislosti s danou situací vyvstává v praxi řada otázek ohledně daňového zohlednění technického zhodnocení a nemovitých věcí, resp. hmotného majetku obecně, po fúzi. Příspěvek se zabývá zejména následujícími aspekty:

- způsob zohlednění a daňového odepisování nemovité věci a souvisejícího technického zhodnocení po fúzi,
- dopady zániku nájemního vztahu v důsledku fúze.

Pro zjednodušení je v tomto příspěvku abstrahováno od některých specifických druhů majetku, kde je technické zhodnocení ze zákona samostatně odepisovaným majetkem (např. nemovité kulturní památky).

#### **2 Právní rámec**

V konkrétní situaci jsou klíčová zejména následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“).

##### **2.1 Technické zhodnocení a jeho odepisování**

Technické zhodnocení obvykle tvoří součást vstupní ceny hmotného majetku. Ustanovení § 29 odst. 3 ZDP v této souvislosti výslovně uvádí, že

*„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odepisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání;“*

Pouze ve specifických případech, kdy technické zhodnocení ze zákona nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, je technické zhodnocení v souladu s § 26 odst. 2 písm. f) ZDP ve spojení s § 26 odst. 3 písm. a) ZDP definováno jako hmotný majetek.

Ustanovení § 28 odst. 3 ZDP potom stanoví jednu z výjimek k výše uvedenému, když explicitně umožňuje, aby technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku v určitých případech samostatně odpisoval nájemce:

*„Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje.“*

Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že samotné technické zhodnocení v zásadě představuje pouze náklady vynaložené na zhodnocení (rekonstrukci, modernizaci, přístavbu apod.) určitého majetku, ze své podstaty tedy technické zhodnocení není samostatným majetkem z právního pohledu, ale pouze vylepšením již existujícího majetku. Jak již bylo uvedeno výše, ani ustanovení ZDP obecně technické zhodnocení za samostatný hmotný majetek nepovažují, ale technické zhodnocení je pro účely daní a účetnictví v zásadě uměle vytvořená kategorie (určitá abstraktně vymezená „součást“ zhodnoceného majetku). Tuto daňovou kategorii potom právní úprava umožňuje za určitých podmínek odepisovat i jiným osobám než vlastníkově majetku (tj. pronajímateli) a pro takové účely ji považuje za hmotný majetek *suigeneris*.

Toto zvláštní oprávnění odepisovat má tak v zásadě za následek to, že jeden reálný majetek (např. nemovitou věc) odepisují paralelně dva subjekty, a to

- pronajímatel, který odepisuje pronajímanou věc v původní podobě, a
- nájemce, který při splnění zákonných podmínek odepisuje pouze pro daňové účely vymezené technické zhodnocení.

Další výjimku z tohoto obecného pravidla pak představují technická zhodnocení vybraných specifických druhů majetku (např. nemovité kulturní památky). Tyto však není cílem v daném příspěvku specificky adresovat.

## **2.2 Specifika podnikových přeměn**

Podle § 23c odst. 7 ZDP obecně při kvalifikujících se přeměnách nástupnická obchodní korporace pokračuje v odpisování započatém zanikající společností. V obdobném duchu tuto oblast pak upravuje také ustanovení § 30 odst. 10 odst. a) ZDP, které stanoví, že

*„Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem*

*a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,“*

### **2.3 Důsledky ukončení nájemního vztahu**

Ustanovení § 23 odst. 6 písm. a) bod 2 ZDP pro případ ukončení nájmu, kde byl nájemci udělen souhlas s odepisováním technického zhodnocení, požaduje, aby se považoval za

*„Nepeněžní příjem*

*a) u vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to:*

*2. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení, které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele); toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,“*

Ustanovení § 29 odst. 6 ZDP potom pro tyto případy stanoví, že

*„Odpisuje-li technické zhodnocení nájemce, zvyšuje se vstupní cena (zůstatková cena) u odpisovatele (pronajímatele) v roce ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele s odpisováním nájemcem, a to*

*a) o částku nepeněžního příjmu stanoveného podle § 23 odst. 6 písm. a) bodu 2, je-li technické zhodnocení provedeno nad rámec nájemného,*

*b) o zůstatkovou cenu technického zhodnocení evidovanou u nájemce, je-li jím plněno nájemné.*

*(...) Po zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny podle tohoto odstavce pokračuje odpisovatel (pronajímatel) v odpisování ze zvýšené vstupní ceny nebo ze zvýšené zůstatkové ceny.“*

## **3 Posouzení problematiky**

### **3.1 Odpisování majetku v nástupnické společnosti**

Z výše uvedeného právního rámce je patrné, že ZDP v zásadě nijak neadresuje způsob odpisování nemovitých věcí a samostatně odpisovaného technického zhodnocení v případě fúzenájemce a pronajímatele, primárně zda:

- po fúzi pokračovat v samostatném odpisování nemovité věci a technického zhodnocení nebo
- zda je nutné sloučit obě majetkové položky a nově je považovat za jeden majetek.

Ustanovení ZDP pouze na straně nástupnické společnosti stanoví ve vztahu k majetku převzatém od zanikajícího subjektu povinnost pokračovat v odepisování, tj. včetně převzetí vstupní, resp. daňové zůstatkové ceny.

Možnost samostatně odepisovat technické zhodnocení nájemcem je pak v obecné rovině, jako výjimka, podmíněna existencí nájemního vztahu a uděleného souhlasu k odepisování. Nájemní vztah však v důsledku fúze zanikne splnutím podle § 1993 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Od okamžiku fúze tedy v zásadě nebudou naplněny zákonné podmínky odepisování technického zhodnocení nájemcem.

V praxi mohou nastat dvě základní situace:

### **A. Fúze, kdy nástupnickou obchodní korporací je pronajímatel**

V dané situaci, pokud bychom vyšli z úpravy § 23c odst. 7 ZDP a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP, která explicitně vyžaduje, aby nástupce pokračoval v daňovém odpisování prováděném zaniklým subjektem, tj. nájemcem.

Nabízí se tedy uzavřít, že předmětná ustanovení adresující režim přeměn by v dané situaci měla být uplatněna přednostně jako tzv. „*lex specialis*“. Na základě tohoto výkladu lze pak i přes obecný režim umožňující samostatně odpisovat technické zhodnocení v zásadě jen v postavení nájemce uzavřít, že ZDP vyžaduje, aby i po fúzi nájemce a pronajímatele technické zhodnocení a nemovitá věc byly nadále evidovány jako dva oddělené majetky mající svůj vlastní daňový režim odpisování.

### **B. Fúze, kdy nástupnickou obchodní korporací je nájemce**

Situace, kdy nájemce při fúzi vystupuje v pozici nástupnické společnosti, je však z pohledu uchopení technického zhodnocení poněkud komplikovanější.

Je nesporné, že nástupce bude nucen pokračovat v daňovém odpisování převzatých nemovitých věcí (viz výše zmíněná ustanovení § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP). Obdobná povinnost navázat na historii daňových odpisů u majetku evidovaného před fúzí u nástupce (v pozici nájemce) však v ZDP chybí, což významně komplikuje úvahy o přístupu k evidovanému technickému zhodnocení, které nástupce pořídil ještě v pozici nájemce. Jak již bylo uvedeno výše, ZDP obecně vyžaduje, aby náklady na technické zhodnocení byly součástí vstupní ceny předmětného majetku. Jedinou výjimkou v kontextu řešené situace je technické zhodnocení na pronajatém majetku, kdy je odpisovatel v postavení nájemce. V důsledku fúze a zániku nájemního vztahu se však tato výjimka již technicky neuplatní.

S ohledem na výše uvedené lze identifikovat dva možné způsoby řešení, které umožní v nástupnické společnosti prostřednictvím odpisů do nákladů zohlednit částku daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení u nájemce, čímž se zabezpečí, že do nákladů se v celkovém pohledu všech zainteresovaných společností v součtu promítne skutečně jen tolik, kolik bylo na technické zhodnocení vynaloženo:

- 1) evidovat obě majetkové položky jako jeden majetek pro daňové účely (technické zhodnocení spolu s nemovitou věcí) a tento majetek odepisovat ze změněné vstupní ceny,
- 2) zachovat oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci a pokračovat v odepisování obou těchto majetků.

#### **3.1.1 Sloučení majetkových položek**

Jelikož ZDP nedává explicitní oporu pro pokračování v odděleném odpisování nemovitých věcí a jejich technických zhodnocení po fúzi nájemce s pronajímatelem, jeví se jako jedna z možností sloučit obě majetkové položky.

Obdobně se již daňová správa v minulosti vyjádřila k do jisté míry analogické situaci v rámci příspěvku na koordinační výbor 431/10.09.14 Stanovení vstupní ceny pro odpisování u majetku ve spoluvlastnictví při zvýšení podílu na tomto majetku – v případě přeměn a vkladů („**KOOV 431**“). V dané situaci bylo poukázáno na absenci úpravy, která by umožňovala považovat spoluvlastnické podíly za samostatné majetky ve smyslu ZDP.

Danou optikou by tedy bylo možné dospět k závěru, že ani technické zhodnocení, tj. výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, by nemělo být po ukončení nájemního vztahu považováno za samostatný majetek ve smyslu ZDP. Nejsou naplněny zákonné podmínky aplikace výjimky pro technická zhodnocení na pronajatém majetku, jelikož v posuzovaném případě žádný nájemní vztah po fúzi nepokračuje. Splynutí osoby nájemce a pronajímatele v jediný subjekt ZDP potom jako výjimku, kdy by technické zhodnocení mohlo stát a být odepisováno samostatně od zhodnocovaného majetku, nenormuje.

Za předpokladu přijetí dílčího závěru, že technické zhodnocení nelze pro účely ZDP po fúzi považovat za samostatný hmotný majetek, lze na základě závěrů KOOV 431 vyvodit následovný analogický postup:

- o hodnotu / daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení by se změnila vstupní / daňová zůstatková cena nemovité věci, k níž se technické zhodnocení váže,
- z této změněné vstupní ceny (ve smyslu § 29 odst. 7 ZDP) by potom bylo pokračováno v odepisování prováděném před fúzí pronajímatelem u převzatého nemovitého majetku (ve smyslu § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP).

Předkladatelé jen pro úplnost podotýkají, že změnu vstupní / daňové zůstatkové ceny o daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení u nájemce není možné považovat za technické zhodnocení této nemovité věci, tj. tento nárůst vstupní ceny nepovede k odpisování z tzv. zvýšené vstupní ceny (pro případy skutečného technického zhodnocení). Na základě fúze totiž fakticky k žádnému zhodnocení (tj. nástavbě, přestavbě, stavební úpravě, rekonstrukci či modernizaci) nemovité věci nedochází, charakter nemovité věci se nijak nezmění.

Analogickou úpravu pak obsahuje § 29 odst. 8 ZDP, který v případě vkladů nemovitých věcí za určitých podmínek umožňuje u nabyvatele zvýšit vstupní cenu o náklady prokazatelně vynaložené na technická zhodnocení provedená před vkladem. V těchto situacích rovněž nedochází vkladem k faktickému vylepšení / zhodnocení nemovité věci a zákon tento faktický stav respektuje a nepohlíží na dříve provedená technická zhodnocení jako na nová technická zhodnocení, která by vedla ke změně sazby či koeficientu odepisování.

### **3.1.2 Oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci**

Fúze nájemce a pronajímatele, kdy je nástupnickou společností nájemce se ze své ekonomické podstaty v zásadě neliší od shora uvedené situace, kdy je nástupnickou společností pronajímatel. S ohledem na tuto skutečnost by nemělo být důvodné posuzovat technické zhodnocení provedené nájemcem v těchto situacích odlišně. Přijetí odlišného zdanění by v zásadě narušovalo princip rovnosti daňových subjektů.

Předkladatelé v této souvislosti podotýkají, že právě povinnost pokračovat v odepisování, která se na základě ustanovení § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 písm. a) ZDP bezesporu uplatní na nemovitou věc nabytou v důsledku fúze, v zásadě lze vykládat i tak, že znemožňuje sloučení nemovité věci a technického zhodnocení (viz bod 3.1.1). Na základě sloučení majetkových položek by totiž výhradně na základě fúze došlo ke změně vstupní ceny, což je v zásadě v přímém rozporu s návětím § 30 odst. 10 ZDP, které výslovně vyžaduje, aby byla zachována jak vstupní cena, tak způsob odepisování.

Z praktického hlediska pro oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci hovoří rovněž problematika určení způsobu odepisování a odpisové základny v situacích, kdy nájemce i pronajímatel v souladu se ZDP zvolili každý jinou metodu výpočtu daňových odpisů technického zhodnocení, resp. nemovité věci.

Na základě výše uvedeného lze dle názoru předkladatelů alternativně uzavřít, že nástupnická společnost (tj. nájemce) bude po fúzi evidovat nemovitou věc a na ní provedené technické zhodnocení jako dva samostatné hmotné majetky, které bude odepisovat následovně:

- technické zhodnocení dosavadním způsobem odepisování,
- u nemovité věci převezme způsob odepisování pronajímatele a bude v něm pokračovat.

Jelikož zákon nedává dostatečnou oporu ani pro jednu z výše nastíněných variant nebude správci daně v praxi zpochybňováno, pokud si daňový subjekt zvolí jednu z nich.

### **3.2 Daňové dopady zániku nájemního vztahu v důsledku fúze**

Ustanovení § 23 odst. 6 ZDP obecně vyžaduje na straně pronajímatele ocenit a vykázat nepeněžní příjem vzniklý z titulu nákladů vynaložených nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele, a to

- při ukončení nájmu nebo
- při zrušení souhlasu s odepisováním.

V případě fúze dochází z pohledu občanského práva k zániku závazku jiným způsobem, a to splynutím, kdy práva a povinnosti z nájemního vztahu splynou v jedinou osobu – nástupnickou společnost. Jedním ze základních principů zdanění fúzí a přeměn je jejich neutralita, tj. skutečnost, že na základě přechodu vlastnického práva k rozhodnému dni fúze nevzniká žádné zúčastněné společnosti příjem, obdobně ani v důsledku přecenění majetku a dluhů pro účely fúze nevzniká v souladu s § 23c ZDP příjem zahrnovaný do základu daně.

V případě fúze nájemce a pronajímatele tak nevzniká žádný příjem, který by se oceňoval pravidly podle § 23 odst. 6 ZDP. Úprava § 23 odst. 6 ZDP se tedy neuplatní na situace, kdy nájemní vztah zaniká v důsledku splynutí osoby nájemce a pronajímatele v jedinou osobu na základě fúze.

## **4 Závěr**

Na základě výše uvedeného je možné přijmout následující závěry, které po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

4.1 Při fúzi nájemce, který odepisoval technického zhodnocení na pronajatém majetku, a pronajímatele, kdy pronajímatel je nástupnickou společností, eviduje nástupnická společnost, tj. pronajímatel, dva samostatné majetky, a to původní zhodnocený majetek a technické zhodnocení, a pokračuje v jejich odděleném daňovém odepisování.

S ohledem na dva možné výklady v otázce odepisování je možno postupovat podle jednoho z následujících závěrů:

4.2/a Při fúzi pronajímatele a nájemce, který odepisoval technické zhodnocení na pronajatém majetku a který je zároveň nástupnickou společností, eviduje nástupnická

společnost, tj. nájemce, po fúzi dva samostatné majetky, a to původní nemovitou věcí nabytou prostřednictvím fúze a technické zhodnocení, a pokračuje v jejich odděleném daňovém odepisování.

4.2/b Při fúzi pronajímatele a nájemce, který odepisoval technického zhodnocení na pronajatém majetku a který je zároveň nástupnickou společností, se k rozhodnému dni fúze o daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení provedeného nájemcem změní vstupní cena nemovité věci. Tato nemovitá věc je dále odepisována ze změněné vstupní ceny, tj. při zachování způsobu a sazby / koeficientu pro odepisování.

K druhému tématu navrhuje potvrzení následujícího závěru:

4.3 Zánik nájemního vztahu v důsledku splnutí osoby nájemce a pronajímatele podle § 1993 občanského zákoníku na základě fúze není ukončením nájemního vztahu ve smyslu § 23 odst. 6 ZDP, tj. hodnota technického zhodnocení nepředstavuje pro pronajímatele ani nástupnickou společnost příjem.

### **Stanovisko GFŘ:**

*Příspěvek řeší případ, kdy nájemce provede technické zhodnocení na pronajatém majetku, které také daňově odepisuje, a v určitém okamžiku dojde k ukončení nájemního vztahu (zde z důvodu fúze).*

*Podstatou daňového režimu technického zhodnocení je, že zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu hmotného majetku ve zdaňovacím období, kdy je dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (§ 29 odst. 3 ZDP). Pokud zákonodárce stanovil výjimky z tohoto pravidla, jsou tyto v ZDP výslovně uvedeny jako speciální daňový režim (viz např. technické zhodnocení na nemovité kulturní památce).*

*Pokud tedy ZDP výslovně a speciálně nestanoví, že v případě fúze je hmotný majetek a nově nabyté technické zhodnocení odpisováno odděleně tak, jak navrhuje KDP, pak tento daňový režim nelze použít.*

*Při fúzi jsou pro odpisování hmotného majetku u nástupnické společnosti rozhodující ustanovení § 23c odst. 7 ZDP (... pokračuje v odpisování ...) a § 30 odst. 10 písm. a) ZDP (... ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování ...).*

### **K bodům 4.1 a 4.2/a**

*Nesouhlas se závěry.*

*Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že daňová zůstatková cena technického zhodnocení provedeného a hrazeného nájemcem zvýší vstupní cenu hmotného majetku vlastněného pronajímatelem podle § 29 odst. 3 ZDP (zvýšená vstupní cena nebo zvýšená zůstatková cena hmotného majetku).*

*Z důvodu zachování obecných zásad při fúzích obchodních korporací bude pro uplatnění daňových odpisů v základu daně využito speciální daňový režim § 23c odst. 7 ZDP, tj. pokračování v odpisování při respektování zásad dle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP - zachování vstupní ceny hmotného majetku a způsobu odpisování.*

Nástupnická společnost proto bude pokračovat v odpisování „jednoho“ hmotného majetku, a to ze zvýšené vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování hmotného nemovitého majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno.

K bodu 4.2/b

Souhlas s věcným závěrem, nesouhlas s formulací věty první.

Daňový režim technického zhodnocení při fúzi pronajímatele a nájemce, který odpisoval technické zhodnocení a který je zároveň nástupnickou společností, ZDP speciálně neřeší.

Nástupnická společnost (bývalý nájemce) k zůstatkové ceně technického zhodnocení zahrne zůstatkovou cenu hmotného majetku (původního vlastníka) a bude pokračovat v daňovém odpisování ze změněné vstupní ceny hmotného majetku podle § 29 odst. 7 ZDP při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo 32 ZDP hmotného majetku (původního vlastníka).

K bodu 4.3.

Částečný nesouhlas.

Daňový režim ustanovení § 23 odst. 6 ZDP vychází z oboustranného právního vztahu a z předpokladu, že u vlastníka dochází ke zvýšení vstupní ceny hmotného majetku z důvodu provedeného technického zhodnocení, které ještě „nebylo odbydleno“. Při fúzi vzniká „jeden“ hmotný majetek, jeden daňový subjekt, potažmo jeden vlastník (hmotného majetku a technického zhodnocení). Tento vlastník může s majetkem disponovat a ekonomicky by postrádalo smysl použití ustanovení § 23 odst. 6 ZDP.

Lze proto konstatovat, že fúze pronajímatele a nájemce představuje ukončení nájemního vztahu dle občanského zákoníku s tím, že v tomto případě se ustanovení § 23 odst. 6 ZDP nepoužije, tzn. vlastníkovu hmotného majetku nevzniká v této situaci nepeněžní příjem.