

**Metodická informace 003/04/03**

Zpracováno dle legislativy platné k 1.4.2003.

**OPRAVY A TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ NAJATÉHO MAJETKU****3. část: TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ NAJATÉHO MAJETKU**

Z platné legislativy vyplývá:

- §24 odst. 2 zb) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů: výdajem jsou také: *„výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1,“*
- §25 odst. 1 p) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů: *„výdajem není technické zhodnocení (§ 33),“*
- §28 odst. 3 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů: *„Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle tohoto zákona.“*
- Pokyn MF D-190 k § 28 bod 1. zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů: *„Odpisy v případech uvedených v § 28 odst. 2 a 3 nemůže uplatňovat podnájemce (§ 666 občanského zákoníku).“*
- Pokyn MF D-190 k §24 odst. 1 bod 2. zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů: za daňové výdaje se podle § 24 odst. 1 zákona považují také: *„U vlastníka (pronajímatele) hodnota nepeněžního plnění nájemného vyfakturovaná nájemcem za předpokladu, že nepeněžní plnění má charakter daňových výdajů (např. oprav). Má-li nepeněžní plnění nájemného formu technického zhodnocení majetku, může vlastník (pronajímatel) jako daňový výdaj uplatnit odpisy ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny tohoto majetku, pokud jej podle § 28 odst. 3 zákona neodpisuje nájemce.“*
- §19 odst. 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: *„Plátce, který je fyzickou osobou, nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se týkají majetku, který není součástí jeho obchodního majetku. Vyloučení daně z nároku na odpočet musí být v tomto případě provedeno před případnou úpravou odpočtu daně podle § 20. Toto ustanovení se netýká majetku, který plátce užívá k podnikání nebo k činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, na základě nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu.“*

- §2 odst. 2 af) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: kolaudací se pro účely zákona o DPH rozumí „*kolaudace nové stavby, případně i kolaudace, která je provedena po jejím technickém zhodnocení, jehož cena v úrovni bez daně je vyšší než 30 % zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení,*“
- §7 odst. 2 d) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: za zdanitelné plnění se pro účely tohoto zákona považuje také: „*technické zhodnocení najatého majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo byl pořízen bez daně,*“
- §7 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: „*Použití stavby podle odstavce 2 písm. a) a vyřazení stavby z obchodního majetku plátce podle odstavce 2 písm. e) je zdanitelným plněním pouze v případě, že ode dne kolaudace nebo nabytí stavby, případně jejího vložení do obchodního majetku do dne uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 odst. 1 písm. k) neuplynulo více než 5 let. Technické zhodnocení najatého hmotného majetku podle odstavce 2 písm. d) je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení, v případě stavby ode dne kolaudace, pokud stavba kolaudaci podléhá, do dne jeho přeúčtování na pronajímatele nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než 5 let.*“
- § 9 odst. 1 p) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné „*při technickém zhodnocení najatého hmotného majetku provedeném nájemcem [§ 7 odst. 2 písm. d)] dnem ukončení nájmu nebo dnem zaplacení technického zhodnocení vlastníkem najatého hmotného majetku, a to tím dnem, který nastane dříve,*“
- §14 odst. 3 d) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně v případě „*technického zhodnocení najatého hmotného majetku [§ 7 odst. 2 písm. d)],*“
- § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty: „*Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.*“
- Opatření MF čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, v článku Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek v čl. XI stanoví:  
„*Technické zhodnocení odpisované nájemcem*  
(1) *Technické zhodnocení odpisované nájemcem se odepíše v průběhu nájmu. Při ukončení nájmu se účtuje takto:*  
*a) nájemce zaúčtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu závazku z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením,*  
*b) pronajímatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku a zároveň účtuje ve prospěch ostatních provozních výnosů, popřípadě jako úhradu pohledávky z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením.*  
(2) *Náklady na uvedení najatého majetku do předchozího stavu účtuje nájemce do ostatních provozních nákladů.*  
(3) *Technické zhodnocení odpisované nájemcem v případě finančního leasingu se odepisují v průběhu nájmu. Po převzetí najatého majetku do vlastnictví nájemce se pořizovací cena technického zhodnocení zvýší o ocenění převzatého majetku a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.*  
(4) *Technické zhodnocení odpisované nájemcem se účtuje na účtu, na kterém se účtuje pronajatý majetek, a v případě finančního leasingu na účtu, na kterém se bude účtovat majetek převzatý nájemcem do vlastnictví.*“

**Technické zhodnocení pronajatého majetku je možné v praxi provést různými způsoby. Jako příklad uvádíme možné varianty provedení technického zhodnocení:**

**I. Technické zhodnocení provede nájemce bez souhlasu pronajímatele**

• **z pohledu nájemce:**

daň z příjmů - pokud nájemce provede TZ bez souhlasu pronajímatele a nezíská jeho souhlas s odpisováním TZ, jsou vynaložené výdaje na TZ daňově neuznatelné. Zároveň nájemci vzniká povinnost dle §667 odst. 2 občanského zákoníku po skončení nájmu uvést pronajatou věc na své náklady do původního stavu.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání a zároveň pronajatý majetek je součástí obchodního majetku u vlastníka. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. TZ najatého hmotného majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo bylo pořízené bez daně (od neplátců) je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení (popř. kolaudace) do dne jeho přeúčtování na pronajímatele nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než 5 let. Není-li splněn časový test, je nájemce povinen vystavit pro jiného plátce daňový doklad a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

**II. Technické zhodnocení provede nájemce se souhlasem pronajímatele**

**1. jako úhradu nájemného**

• **z pohledu nájemce:**

daň z příjmů - výdaje na provedené TZ jsou pro nájemce daňově uznatelné; poplatník účtující v podvojném účetnictví zahrne tyto výdaje do nákladů ve věcné a časové souvislosti (časové rozlišení nájemného). Poplatník účtující v jednoduchém účetnictví uplatní výdaje na provedené TZ jako daňově uznatelný výdaj (nájemné) ve zdaňovacím období, kdy uhradil technické zhodnocení.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání a zároveň pronajatý majetek je součástí obchodního majetku u vlastníka. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zároveň vznikne nájemci povinnost uplatnit daň na výstupu, neboť nepeněžní plnění (provedení technického zhodnocení) je předmětem daně z přidané hodnoty. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

• **z pohledu pronajímatele:**

daň z příjmů - poplatník účtující v podvojném účetnictví musí přijaté nájemné (ve formě výdajů na TZ u nájemce) časově a věcně rozlišit do příslušných zdaňovacích období. Poplatník účtující v jednoduchém účetnictví zahrne tento nepeněžní příjem do svých zdanitelných příjmů v tom zdaňovacím období, ve kterém nájemce TZ uvedl do užívání. Jako svůj daňově uznatelný náklad uplatní poplatník účtující v jednoduchém i podvojném účetnictví odpis majetku ze vstupní nebo zůstatkové ceny zvýšené o cenu technického zhodnocení.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zároveň vznikne pronajímateli povinnost uplatnit daň na výstupu, neboť nepeněžní plnění (přijaté nájemné) je předmětem daně z přidané hodnoty.

## 2. nad rámec nájemného a

### a) TZ není odpisováno nájemcem ani pronajímatelem

- **z pohledu nájemce:**

daň z příjmů - výdaje na provedené TZ jsou pro nájemce daňově neuznatelné výdaje  
daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání a zároveň pronajatý majetek je součástí obchodního majetku u vlastníka. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

TZ najatého hmotného majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo bylo pořízené bez daně (od neplátců) je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení (popř. kolaudace) do dne jeho přeúčtování na pronajímatele nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než 5 let. Není-li splněn časový test, je nájemce povinen vystavit pro jiného plátce daňový doklad a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

- **z pohledu pronajímatele:**

daň z příjmů - pokud při ukončení nájmu pronajímatel neuhradí nájemci hodnotu TZ, jedná se u něj o nepeněžní příjem ve výši zůstatkové ceny TZ, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování, popř. dle znaleckého posudku. V roce ukončení nájmu o tuto cenu zvýší hodnotu vstupní nebo zůstatkové ceny majetku a pokračuje v odpisování z této zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

### b) TZ je odpisováno nájemcem

- **z pohledu nájemce:**

daň z příjmů - na základě písemné smlouvy může nájemce výdaje vynaložené na TZ odpisovat. TZ zařídí do odpisové skupiny, ve které je zařazen pronajatý majetek a zvolí rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Při ukončení nájmu je zůstatková cena TZ daňovým výdajem, avšak pouze do výše náhrady vynaložených výdajů, které byly uhrazeny pronajímatelem.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání a zároveň pronajatý majetek je součástí obchodního majetku u vlastníka. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

TZ najatého hmotného majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo bylo pořízené bez daně (od neplátců) je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení (popř. kolaudace) do dne jeho přeúčtování na pronajímatele nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než 5 let. Není-li splněn časový test, je nájemce povinen vystavit pro jiného plátce daňový doklad a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

- **z pohledu pronajímatele:**

daň z příjmů - pokud při ukončení nájmu pronajímatel neuhradí nájemci zůstatkovou cenu TZ, jedná se u něj o nepeněžní příjem ve výši zůstatkové ceny TZ, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování, popř. dle znaleckého posudku. V roce ukončení nájmu o tuto cenu zvýší hodnotu vstupní nebo zůstatkové ceny majetku. V případě, že uhradí zůstatkovou cenu TZ nájemci, nejedná se o nepeněžní příjem a opět zvýší vstupní nebo zůstatkovou cenu majetku pro odpisování.

daň z přidané hodnoty – plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

**c) TZ odepisuje pronajímatel**

- **z pohledu nájemce:**

daň z příjmů - výdaje na provedené TZ jsou daňově neuznatelné, protože TZ bylo provedeno nad rámec nájemného, pronajímatel nedal písemný souhlas k odpisování a TZ nájemci neuhradil.

daň z přidané hodnoty - plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání a zároveň pronajatý majetek je součástí obchodního majetku u vlastníka. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

TZ najatého hmotného majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně nebo bylo pořízené bez daně (od neplátců) je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud ode dne jeho provedení (popř. kolaudace) do dne jeho přeúčtování na pronajímatele nebo do dne ukončení nájmu neuplynulo více než 5 let. Není-li splněn časový test, je nájemce povinen vystavit pro jiného plátce daňový doklad a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

- **z pohledu pronajímatele:**

daň z příjmů - za nepeněžní příjem pronajímatele se považuje plná výše výdajů vynaložených nájemcem na TZ ve zdaňovacím období, ve kterém je TZ uvedeno do užívání. O tuto cenu zvýší vstupní (zůstatkovou) hodnotu majetku a odpisuje majetek z této zvýšené ceny.

daň z přidané hodnoty – plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání. Odpočet daně plátce uplatňuje podle §19-20 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Jelikož se jedná o problematiku velmi rozsáhlou, nebylo cílem vytvořit návod, jak vyřešit problém s technickým zhodnocením najatého majetku. V praxi se mohou tyto kombinace ještě zkomplikovat např. použitím a převodem stavby, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty, ale i dalšími situacemi. Naším cílem bylo pouze upozornit naše klienty na problémy s technickým zhodnocením najatého majetku, a při posuzování daňových dopadů vždy doporučujeme osobní konzultaci.

V Šenově u Nového Jičína, dne 1.4.2003

Zpracovaly : Ing. Marta Mičulková  
Bc. Pavla Kotalová

Ing. Marta Mičulková v.r.