



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ PRONAJATÉHO MAJETKU

TECHNICAL IMPROVEMENT OF RENTED PROPERTY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

PETR NĚMEC

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. PAVEL SVIRÁK, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Němec Petr

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Technické zhodnocení pronajatého majetku

v anglickém jazyce:

Technical Improvement of Rented Property

Pokyny pro vypracování:

Uvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy a jejich zhodnocení

Závěr

Seznam literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BRYCHTA, I., I. MACHÁČEK a M. DĚRGEL. Daň z příjmů 2011. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 640 s. ISBN 978-80-7357-623-3.

JAROŠ, T. Zdanění příjmů v roce 2011. Praha: Grada Publishing, 2011. 240 s. ISBN 978-80-247-3822-2.

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie-úvod do problematiky. Praha: Aspi, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7. www.mfcr.cz

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Pavel Svirák, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou technického zhodnocení majetku, který je předmětem smlouvy o nájmu. Nájemce si technické zhodnocení hradí z vlastních zdrojů a na základě písemného souhlasu pronajímatele má právo i na odpisování technického zhodnocení. Praktická část se konkrétně zaměřuje na různé možnosti vypořádání tohoto technického zhodnocení při ukončení nájemní smlouvy a posuzuje výhodnost daného ukončení z pohledu nájemce.

Abstract

The bachelor's thesis deals with the problem of technical improvement of property that is the object of a lease contract. Lessee pays technical improvement from own resources and he is entitled to depreciation of technical improvement on the basis of a written contract by owner. The practical part focuses specific various options for the settlement of technical improvement at the end of the lease and it assesses the convenience of termination from the perspective of the lessee.

Klíčová slova

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, vstupní cena, technické zhodnocení, rovnoměrné a zrychlené odpisování, zdanitelný příjem, nájemní smlouva.

Key words

Long-term tangible and intangible assets, input price, technical improvement, straight-line and accelerated depreciation, taxable income, lease contract.

Bibliografická citace

NĚMEC, P. *Technické zhodnocení pronajatého majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 68 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Pavel Svirák, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

podpis studenta

Poděkování

Chtěl bych poděkovat svému vedoucímu bakalářské práce, panu Ing. Pavlu Svirákovi, Ph.D., za cenné rady a připomínky, které přispěly k vypracování této bakalářské práce. Dále bych chtěl poděkovat účetní a daňové společnosti DAUCON, s.r.o. a zvláště jejímu klientovi, který souhlasil s předáním podkladů týkajících se technického zhodnocení.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	13
1.1 Majetek	13
1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	14
1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	16
1.2 Vstupní cena	18
1.2.1 Pořizovací cena.....	18
1.2.2 Vlastní náklady	19
1.2.3 Reprodukční pořizovací cena	19
1.2.4 Hodnota technického zhodnocení.....	19
1.3 Technické zhodnocení	19
1.3.1 Technické zhodnocení hmotného majetku	19
1.3.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku	21
1.3.3 Technické zhodnocení nebo oprava a údržba.....	21
1.4 Odpisování.....	23
1.4.1 Odpisování hmotného majetku.....	23
1.4.2 Odpisování nehmotného majetku	26
1.5 Odpisy.....	27
1.5.1 Rozdíly mezi účetním a daňovým odpisem.....	27
1.5.2 Dělení odpisů z časového hlediska.....	28
1.6 Zdanitelný příjem.....	29
1.6.1 Peněžité plnění.....	29
1.6.2 Nepeněžité plnění	29
1.7 Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	29

1.8	Pronajatý majetek	30
1.8.1	Nájemní smlouva.....	30
1.8.2	Leasingová smlouva	31
2	ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE	33
2.1	Analýza současného stavu	33
2.1.1	Charakteristika účastníků smluvního vztahu.....	33
2.1.2	Nájemní smlouva.....	34
2.1.3	Technické zhodnocení	35
2.2	Analýza problému.....	37
2.2.1	Konec nájemního vztahu	37
2.2.2	Nový odpisový plán.....	38
2.2.3	Okolnosti ovlivňující vypořádání.....	39
2.2.4	Ukončení nájemní smlouvy s prodejem technického zhodnocení pronajímateli.....	39
2.2.5	Ukončení nájemní smlouvy bez poskytnutí náhrady za technické zhodnocení.....	43
2.2.6	Ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem	45
2.2.7	Ukončení nájemní smlouvy s uvedením do původního stavu	46
2.2.8	Ukončení nájemní smlouvy s technickým zhodnocením jako formou úhrady nájemného	46
3	VLASTNÍ NÁVRHY A JEJICH ZHODNOCENÍ	49
3.1	Co si ustanovit v nájemní smlouvě.....	49
3.1.1	Povinné náležitosti.....	49
3.1.2	Nepovinné náležitosti	49
4	ZÁVĚR.....	52
4.1	Možnosti ukončení nájemní smlouvy výhodné pro nájemce.....	53
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	55

SEZNAM OBRÁZKŮ	57
SEZNAM TABULEK	58
SEZNAM VZORCŮ	59
SEZNAM PŘÍLOH	60

ÚVOD

Téma Technické zhodnocení pronajatého majetku jsem si zvolil proto, že daná problematika se v dnešní době vyskytuje poměrně často. Vzhledem k tomu, že ne vždy jsou zdroje pro řešení snadno pochopitelné a jsou provázeny častými legislativními změnami, dochází k velkému množství chyb u obou smluvních stran. Problémy mohou nastat od pořízení technického zhodnocení, přes jeho odpisování a končí vypořádáním mezi účastníky při ukončení nájmu. V bakalářské práci jsem se zaměřil na poslední část, tedy vypořádání technického zhodnocení při ukončení nájmu.

Nejdůležitější záležitostí se stávají daňové odpisy vypočtené na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňové odpisy se dělí na dva základní typy odpisování - rovnoměrné a zrychlené. Při vypořádání technického zhodnocení se bere v úvahu zůstatková cena daňového odpisování a při určitých typech se může stát, že pronajímateli vznikne zdanitelný příjem v podobě nepeněžního příjmu.

Jak se technické zhodnocení vypořádá při ukončení smluvního vztahu, by mělo být patrné právě z nájemní smlouvy, kde by měl být uveden určitý způsob. Jestliže způsob v nájemní smlouvě uveden nebude, tak záleží na dohodě účastníků.

Od roku 2008 po daňové reformě má poplatník daně možnost požádat správce daně o posouzení, zda provedený zásah do majetku má podobu technického zhodnocení, aby se vyvaroval případným chybám a doměrkům od finančního úřadu.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem bakalářské práce je na základě porovnávací metody analyzovat možnosti ukončení nájemní smlouvy při technickém zhodnocení pronajatého majetku nájemcem a zjistit, jaké dopady budou mít dané typy na hospodářský výsledek a základ daně z příjmů. Dále budou navržena vybraná řešení, která při ukončení nájemní smlouvy budou výhodná pro nájemce, od kterého jsem obdržel i podklady pro zpracování. V návrhové části jsou popsána doporučení ke zlepšení, která se týkají nájemní smlouvy. Tato doporučení se skládají z nepovinných náležitostí, která mohou být pro obě smluvní strany důležitá a obě strany se jimi musí řídit.

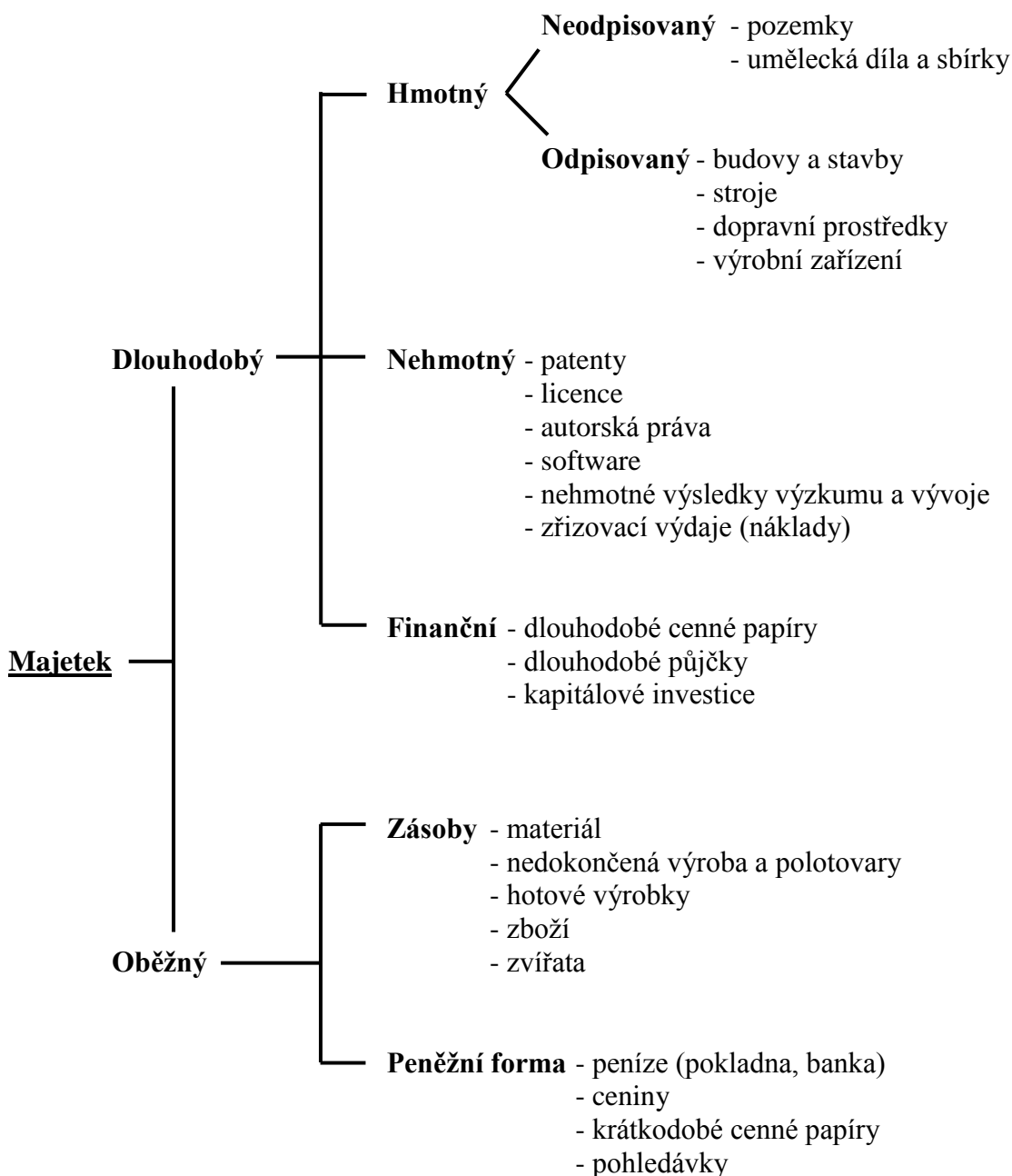
Bakalářská práce se skládá ze dvou základních částí, a to z teoretické a z praktické. V teoretické části nalezneme odborné výrazy a postupy, které se zabývají daným problémem. Na základě údajů obsažených v teoretické části by se měla dát objasnit její praktická část.

Pro vyhotovení praktické části jsem čerpal informace z podkladů obdržených od klienta společnosti DAUCON, s.r.o., který provozuje nestátní zdravotnické zařízení - laboratoř a který dále bude popsán jako „nájemce“, naopak vlastník majetku bude popsán jako „pronajímatel“. Za nájemce jsem si zvolil fiktivní společnost ABARAK, s.r.o., která není plátcem daně z přidané hodnoty, a pro pronajímatele jsem si zvolil fiktivní název ZEMEBA, a.s., který je plátcem daně z přidané hodnoty. Praktická část dále obsahuje konkrétní odpisový plán technického zhodnocení a všechny potřebné údaje o tomto technickém zhodnocení. Technické zhodnocení se začalo odpisovat v roce 2011 a o rok později byla navýšena zůstatková cena od kontroly finančního úřadu.

Závěr obsahuje podstatné informace plynoucí z praktické části a jedná se o celé zhodnocení této bakalářské práce. Na konci bakalářské práce nalezneme ještě přehled použité literatury a ostatních zdrojů vztahujících se k teoretické části, seznam obrázků, tabulek, vzorců a příloh.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Majetek



Obr. 1: Schématické znázornění majetkové struktury (Upraveno dle [1, s. 77].)

Z pohledu bakalářské práce nás nebude zajímat celé členění majetku, jehož schéma je umístěno na předchozí straně. Ze schématu nás bude zajímat jen takový majetek, který současně splňuje všechny podmínky z pohledu této bakalářské práce, a tento majetek bude podrobněji přiblížen na dalších stranách. Jednou podmínkou pro splnění je, že majetek se může odpisovat, tedy může vzniknout odepisovatelné technické zhodnocení.

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek se považuje takový majetek, který splňuje dvě podmínky. Jednou podmínkou je, že musí mít hmotnou podstatu a z druhé podmínky vychází, že není určený pro jednorázovou spotřebu, to znamená, že jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok [2, str. 47]. Ne každý dlouhodobý hmotný majetek se ovšem odpisuje. Zákon o daních z příjmů vymezuje jak dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, tak i ten, který se neodpisuje.

Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odpisování

1. hmotný majetek, jehož pořizovací cena nepřevyšuje částku 40 000 Kč,

O takovém majetku můžeme říci, že se jedná o takzvaný drobný hmotný majetek, kdy tento majetek splňuje časovou podmínku použitelnosti, ale nesplňuje zákonem stanovenou vstupní cenu pro daňové odpisování. Účetní jednotka může na základě směrnice rozhodnout, zda bude takový majetek odpisovat alespoň účetně, nebo jestli celá vstupní cena přejde rovnou do nákladů [2, str. 47].

2. pozemky,

Vstupní cena k zaúčtování pozemku není stanovena, jinými slovy se pozemky účtují od koruny. S tímto souvisí, že i když bude mít pozemek jakoukoli vstupní cenu, tak se nikdy nebude účetně ale hlavně ani daňově odpisovat, protože z hlediska daní se nejedná o hmotný majetek, a nelze provést technické zhodnocení pozemku [3, str. 26].

3. umělecká díla a předměty muzejní a galerijní hodnoty,

4. movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,

Společně se třetím bodem můžeme tento bod pro zjednodušení nazvat jako kulturní předměty. Platí u nich obdobné pravidlo jako u pozemků, kdy nezáleží na vstupní ceně a stejně se nebudou odpisovat účetně ani daňově.

5. najatý hmotný majetek.

„Najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník“ [4, § 27].

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

1. samostatné movité věci a soubory movitých věcí,

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se považují za dlouhodobý hmotný majetek, pokud je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč. Mezi samostatné movité věci můžeme například zařadit stroj, přístroj, dopravní prostředek a další majetek. Samostatné movité věci mohou ovšem vzniknout i při technickém zhodnocení staveb a to podle Daňového pokynu D - 6 k § 26 zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jedná o první a druhý bod tohoto pokynu, který vymezuje samostatné movité věci spojené se stavbou. Tento pokyn je umístěn v seznamu příloh [5].

Soubor movitých věcí je tvořen více věcmi charakterizovaných samostatným technickoekonomickým určením, které slouží jednotnému účelu. Tento soubor se ocení jako celek. Soubor movitých věcí se zařadí do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu. Příkladem mohou být kancelářské potřeby nebo nábytek [6].

2. budovy a stavby,

U budov a staveb není stanovena minimální výše vstupní ceny a to znamená, že podle zákona o daních z příjmů podléhají veškeré budovy a stavby odpisování.

3. pěstitelské celky trvalých porostů,

Pěstitelské celky trvalých porostů musí mít dobu plodnosti delší než tři roky. Za pěstitelské celky trvalých porostů se považují ovocné stromy na pozemku o výměře minimálně 0,25 hektarů a v hustotě alespoň devadesát stromů na hektar [7].

U ovocných keřů platí stejná výměra pozemku a hustota musí být alespoň jeden tisíc keřů na hektar.

Poslední věc, která se považuje za pěstitelské celky trvalých porostů, jsou vinice a chmelnice.

4. dospělá zvířata a jejich skupiny,

Vstupní cena u dospělých zvířat nebo jejich skupinách (hejna a další) musí převyšovat 40 000 Kč.

5. jiný majetek.

Podle zákona o daních z příjmů se jiným majetkem rozumí technické zhodnocení, výdaje na otvírky lomů, pískoven a hlinišť, jestliže se u pronajímatele nezvyšuje vstupní a zůstatková cena majetku, s výjimkou drobného hmotného majetku. Za jiný majetek se dále považují technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví něco jiného. Ještě sem patří výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je pronajat formou finančního pronájmu s následnou koupí tohoto najatého hmotného majetku. Výdaje musí v úhrnu převýšit 40 000 Kč se sjednanou kupní cenou ve smlouvě u movitého majetku [4, § 26 odst. 3].

1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje takový majetek, který splňuje dvě podmínky. Jednou podmínkou je, že nemá hmotnou podstatu a z druhé podmínky vychází, že není určený pro jednorázovou spotřebu, to znamená, že jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok [2, str. 48].

Vstupní cena dlouhodobého nehmotného majetku musí být vyšší než 60 000 Kč, který byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo člena, darováním nebo zděděním nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo slouží k opakovanému poskytování [4, § 32a odst. 1]. Dále zákon o daních z příjmů upravuje, co do dlouhodobého nehmotného majetku patří a co nepatří.

Co nepatří do dlouhodobého nehmotného majetku

1. znalecké posudky,
2. průzkumy trhu,

3. plány rozvoje,
4. návrhy propagačních a reklamních akcí,
5. certifikace systému jakosti,
6. software pro řízení technologií nebo zařízení,

Jedná se o takový software, kdy technologie nebo zařízení nemůže bez tohoto softwaru fungovat. Jednoduchým příkladem je například operační systém počítače.

7. goodwill,

Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části. Goodwill se vyčíslí jako rozdíl mezi kupní cenou a cenou stanovenou na základě znaleckého ocenění [2, str. 49].

8. povolenky na emise a preferenční limity.

„Povolenkou se rozumí majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném roce ekvivalent tuny CO₂“ [8].

Příkladem povolenky je povolenka na emise skleníkových plynů. Preferenčními limity mohou být například individuální produkční kvóty.

Co se považuje za dlouhodobý nehmotný majetek

1. zřizovací výdaje,

Zřizovacími výdaji se rozumí výdaje, které jsou spojené se založením (zřízením) nové obchodní korporace. Obecně můžeme říci, že zřizovací výdaje představují vynaložené prostředky v období od založení obchodní korporace do okamžiku, než vznikla. Typickým příkladem zřizovacích výdajů jsou například soudní a notářské poplatky, odměny za poradenské služby a taky třeba nájemné v době, kdy nebyly ještě otevřeny účetní knihy. Naopak za zřizovací výdaje nemůžeme považovat třeba výdaje na reprezentaci nebo výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku a zásob [9].

2. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje představují například úspěšně dokončené technologické postupy, projekty a receptury za podmínky, že nejsou předmětem ocenitelných práv (autorských, průmyslových) [10].

3. software,

„Software můžeme definovat jako programové vybavení všech počítačových programů používaných v počítači, které provádějí nějakou činnost. Za software se považují i databáze“ [11].

Existují ovšem i výjimky. Operační systém počítače (software) se připočítává do vstupní ceny počítače. V takovém případě se nejedná o dlouhodobý nehmotný majetek, protože se ani o něm neúčtuje jako o samostatném softwaru. Druhou výjimkou je software vytvořený vlastní činností, který není určen k obchodování. Vlastní náklady přecházejí rovnou celé do nákladů.

4. ocenitelná práva,

Příkladem ocenitelných práv mohou být výrobně technické poznatky (know-how), licence, patenty, ochranné známky, věcná břemena a další výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva [12].

5. jiný majetek.

Za jiný majetek se považuje takový majetek, který je v účetnictví veden jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.

1.2 Vstupní cena

Pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo technického zhodnocení existuje celá řada možností. Uvádím jen typické možnosti pro ocenění.

1.2.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení (samotná cena majetku) a z nákladů souvisejících s pořízením (vedlejší pořizovací náklady). Vedlejší náklady u pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nebo technického zhodnocení mohou být například doprava, montáž, instalace a další. Naopak součástí pořizovací ceny nejsou náklady na opravu a údržbu, náklady na školení zaměstnanců, smluvní pokuty a penále, nebo kurzové rozdíly. Pořizovací cena se používá u majetku, který byl nabyt úplatně [13].

Při odkoupení najatého majetku, u kterého nájemce provedl technické zhodnocení, a toto technické zhodnocení i odpisoval na základě písemné smlouvy s pronajímatelem, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena technického zhodnocení. Výjimka se použije u poplatníka, který odpisoval technické zhodnocení a výdaje hrazené nájemcem. Technické zhodnocení a výdaje musí souviset s majetkem podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci [4, § 29 odst. 1].

1.2.2 Vlastní náklady

Vlastní náklady se používají při ocenění hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Jedná se o cenu, která je tvořena sumou přímých a nepřímých nákladů vynaložených na zhotovení majetku. Za přímé náklady můžeme například označit materiál, mzdové náklady, nebo přímou režii. Nepřímé náklady představují podíl režii a dalších nákladů souvisejících s vlastní činností [14, str. 2].

1.2.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena představuje cenu majetku v době, kdy se o něm účtuje. Toto ocenění se zejména používá u majetku nabytého bezúplatně (dar), u majetku vytvořeného vlastní činností, nebo jehož vlastní náklady nelze zjistit [4, § 29 odst. 1]. Za reprodukční pořizovací cenu se považuje cena stanovená na základě znaleckého posudku.

1.2.4 Hodnota technického zhodnocení.

Vstupní cenou se rozumí hodnota technického zhodnocení, které bylo dokončeno od 1. ledna 2001 na majetku, kde jsou účetní odpisy daňově uznatelné, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného majetku. Odpisy lze uplatnit jen do výše vstupní ceny, která je snížena o dosud uplatněné účetní odpisy [4, § 29 odst. 1].

1.3 Technické zhodnocení

1.3.1 Technické zhodnocení hmotného majetku

Definici technického zhodnocení hmotného majetku upravuje z pohledu daní a daňového přiznání zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to v § 33. Odstavec 1

tohoto zákona nás informuje, za jakých podmínek se bude jednat o technické zhodnocení, které bude podléhat postupnému odepisování. Pro tuto bakalářskou práci je nejdůležitější odstavec 4 stejného zákona, protože ten se zabývá přímo technickým zhodnocením majetku, který je předmětem smlouvy o nájmu.

Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku se považují vždy za technické zhodnocení, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu celého zdaňovacího období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením mohou být i uvedené výdaje, které nepřesáhnou částku 40 000 Kč za podmínky, že je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako jednorázové daňové výdaje (náklady) [4, § 33 odst. 1].

Výdaje podle odstavce 2 se považují za technické zhodnocení i tehdy, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku za podmínky, že se stane nájemcem tohoto majetku nebo části majetku, a dále vlastník majetku tyto výdaje nezahrne do vstupní ceny [4, § 33 odst. 4].

Nástavby, přístavby a stavební úpravy

Definice těchto pojmů v zákoně o daních z příjmů nenajdeme, musíme si je tedy vypůjčit ze zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), kde jsou definovány v § 2 s názvem základní pojmy v odstavci 5.

Nástavba je změna dokončené stavby, kterou se stavba zvyšuje. Typickým příkladem nástavby může být zvýšení konkrétní stavby o patro, kdy se nemění původní půdorys dané stavby [15, § 2 odst. 5].

Přístavba je změna dokončené stavby, kterou se rozšiřuje její půdorys a která musí být provozně propojena s dosavadní stavbou. Příkladem může být přístavování nových výrobních hal vedle stávajících, které budou navzájem propojeny [15, § 2 odst. 5].

Stavební úpravou se zachovává půdorys i výškové ohraničení stavby a za stavební úpravu můžeme též považovat zateplení pláště stavby. Jedná se tedy o úpravy uvnitř stavby a jednou z možných stavebních úprav může být například vybudování příček v dané stavbě [15, § 2 odst. 5].

Rekonstrukce a modernizace

Pro zjištění, co je to rekonstrukce nebo modernizace z pohledu technického zhodnocení, se musíme opět vrátit do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to opět do § 33. Odstavec 2 tohoto zákona vymezuje pojem rekonstrukce a odstavec 3 zase pojem modernizace.

Rekonstrukce představuje takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu technických parametrů nebo jeho účelu [4, § 33 odst. 2].

Modernizace vychází z rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku [4, § 33 odst. 3].

„Rekonstrukce a modernizace staveb zpravidla technicky souvisejí, respektive integrují nebo v zásadě se kombinují se stavebními úpravami, nástavbami a přístavbami, které samy o sobě mohou být technickým zhodnocením“ [16, str. 3].

1.3.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku

Definici technického zhodnocení nehmotného majetku upravuje z pohledu daní a daňového přiznání zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to v § 32a „s názvem odpisy nehmotného majetku, v odstavci 6.

Výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, se považují za technické zhodnocení, pokud převýší u jednotlivého nehmotného majetku alespoň 40 000 Kč. Technickým zhodnocením mohou být i uvedené výdaje, které nepřesáhnou částku 40 000 Kč za podmínky, že je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako jednorázové daňové výdaje (náklady) [4, § 32a odst. 6].

1.3.3 Technické zhodnocení nebo oprava a údržba

Pojem technické zhodnocení jsme si definovali výše, teď si ještě musíme definovat pojem oprava a údržba, abychom mohli jasně a správně rozhodnout, kdy se bude jednat o technické zhodnocení a kdy naopak o opravu a údržbu.

Správné posouzení patří k velkým daňovým problémům, protože je pro danou společnost velmi důležité a klíčové. Každý typ má rozdílný daňový režim. Všechny

sice patří mezi daňově uznatelné náklady, ale u oprav a udržování vstupuje přímo celková cena, zatímco u technického zhodnocení to můžeme učinit jen prostřednictvím odpisů. Zvolené řešení se dále projeví na hodnotě celkových nákladů, které dále vstupují do daňového přiznání a následně se od těchto nákladů bude odvíjet i výše vyměřené daňové povinnosti. Při nesprávném zjištění daňové povinnosti navíc budou naskakovat sankce a penále za špatné daňové tvrzení [17].

Důkazní břemeno je na straně poplatníka. Ten musí prokázat, zda jde o technické zhodnocení nebo o opravu a údržbu. Na typu důkazního prostředku nezáleží, jen musí být splněno, že byl získán s obecně platnými právními předpisy, a dá se z něho ověřit tvrzení. Příklady důkazních prostředků mohou být faktury s podrobným rozpisem, co bylo předmětem plnění, technické dokumentace, dodací listy, odborný posudek a další.

Poplatník může při zásahu do majetku požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, ve kterém bude uvedeno, jestli zásah do majetku je technickým zhodnocením, u nehmotného majetku (§ 32a odstavec 6) a u hmotného majetku (§ 33). Za toto rozhodnutí si finanční úřad účtuje poplatek 10 000 Kč. Žádost obsahuje obvyklé informace o poplatníkovi, výdaje (náklady), kde má poplatník pochybnosti se zdůvodněním pochybností, popis vykonaných prací na majetku a svůj vlastní návrh výroku. Společně se žádostí je poplatník povinen předložit buď doklad o vlastnictví majetku, nebo v případě nájmu souhlas vlastníka posuzovaného majetku.

Oprava

„Opravou se odstraňují účinky částečného opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího stavu“ [17].

Při opravě nemusí být použity jen původní materiály a součástky, nemusí se už vyrábět, ale potom se musí posoudit, zda nedošlo k technickému zhodnocení. Na opravu může být tvořena rezerva podle zákona o rezervách.

Údržba

„Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady“ [17].

Na údržbu nemůžeme vytvořit rezervu, jako na opravy, podle zákona o rezervách.

1.4 Odpisování

Odpisování znamená zahrnování odpisů z hmotného a nehmotného majetku, který je evidován u poplatníka. Odpisování můžeme zahájit nejdříve v den, kdy byl majetek uveden do stavu způsobilého obvyklého užívání. Tento den představuje dokončení věci a splnění technických povinností, které stanoví zvláštní právní předpis pro užívání. Obdobně toto pravidlo platí i pro technické zhodnocení [4, § 26 odst. 5].

Hmotný a nehmotný majetek odpisujeme účetně a daňově. Účetní odpisování si účetní jednotka stanoví sama, ale musí se přitom řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a taky Českými účetními standardy. Daňové odpisování se řídí podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a z pohledu bakalářské práce je daňové odpisování klíčové.

1.4.1 Odpisování hmotného majetku

Poplatník, který má k majetku vlastnické právo, tento majetek odpisuje.

Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku může odpisovat nájemce, pokud toto technické zhodnocení hradil nájemce a může toto technické zhodnocení odpisovat na základě písemné smlouvy s vlastníkem pronajímaného hmotného majetku. Dále musí být dodrženo, že vstupní cena hmotného majetku není u pronajímatele zvýšena o částku tohoto technického zhodnocení [18].

Když technické zhodnocení odpisuje nájemce, tak pronajímatel zvýší vstupní a v určitých případech i zůstatkovou cenu na hmotném majetku v roce ukončení pronájmu o zůstatkovou cenu technického zhodnocení v případě, že je touto zůstatkovou cenou plněno nájemné.

V prvním roce odpisování poplatník zařídí hmotný majetek do správné odpisové skupiny. Ke správnému zařídění poplatníkovi pomůže příloha jedna zákona o daních z příjmů, kde nalezne, co konkrétně patří do jaké odpisové skupiny.

Pokud dojde u stavebního díla ke změně hlavního užívání, tak důsledkem této změny může být i změna odpisové skupiny. Z tohoto důvodu poplatník zařídí majetek do správné odpisové skupiny ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové priznání, ve kterém došlo ke změně [4, § 30 odst. 1]

Tab. 1: Odpisové skupiny hmotného majetku s dobou odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Převzato z [4, § 30 odst. 1].

Stanovená doba odpisování v tabulce se nevztahuje na majetek, u kterého došlo během odpisování k prodloužení doby tohoto odpisování. K prodloužení doby odpisování může dojít například technickým zhodnocením hmotného majetku. Poplatník, který zařadil hmotný majetek nebo technické zhodnocení do správné odpisové skupiny, zvolí v prvním roce jeden ze způsobů odpisování, tento způsob odpisování používá do konce.

Rovnoměrné odpisování

Tab. 2: Koefficienty pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	První rok	Další roky	Zvýšená vstupní cena
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Převzato z [4, § 31 odst. 1].

Rovnoměrné odpisování upravuje zákon o daních z příjmů a jedná se o jednu metodu, jak stanovit daňové odpisy. Pro stanovení rovnoměrného odpisu využijeme tabulku na předcházející straně. Nejprve z tabulky vybereme správnou odpisovou skupinu a k ní přiřazenou odpisovou sazbu. Pokud hmotný majetek odpisujeme prvním rokem, využijeme sazby pro první rok, v dalších letech využijeme sazbu pro další roky. Bylo-li na vlastním hmotném majetku provedeno technické zhodnocení, tak se pro stanovení odpisů použije poslední sloupec tabulky - zvýšená vstupní cena.

Vz. 1: Obecný výpočet rovnoměrných odpisů

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{sazba z tabulky}}{100}$$

Zrychlené odpisování

Tab. 3: Koefficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	První rok	Další roky	Zvýšená vstupní cena
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Převzato z [4, § 32 odst. 1].

Zrychlené odpisování upravuje zákon o daních z příjmů a jedná se o jednu metodu, jak stanovit daňové odpisy. Pro stanovení zrychleného odpisu využijeme tabulku na předcházející straně. Nejprve z tabulky vybereme správnou odpisovou skupinu a k ní zvolený koeficient. Pokud hmotný majetek odpisujeme prvním rokem, využijeme koeficient pro první rok, v dalších letech využijeme koeficient pro další roky. Ke zjištění odpisů v dalších letech potřebujeme ještě znát zůstatkovou cenu hmotného majetku. Bylo-li na vlastním hmotném majetku provedeno technické zhodnocení, tak se pro stanovení odpisů použije poslední sloupec tabulky - zvýšená vstupní cena.

Vz. 2: Obecný výpočet zrychlených odpisů

$$\text{odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient z tabulky}}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient z tabulky} - \text{počet let odpisování majetku}}$$

$$\text{zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky}$$

Oprávky můžeme definovat jako součet doposud provedených odpisů na majetku.

1.4.2 Odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek může odpisovat vlastník nehmotného majetku nebo poplatník, který k nehmotnému majetku nabyt právo užívání za úplatu. Pokud je technické zhodnocení provedeno na dlouhodobém nehmotném majetku se vstupní cenou nižší jak 60 000 Kč, u kterého byly účetní odpisy uplatňovány jako daňově uznatelný výdaj (náklad), a vstupní cena převyšuje částku 60 000 Kč, pak se tento nehmotný majetek odpisuje ze vstupní ceny jako nově pořízený nehmotný majetek. Odpisy lze uplatnit jen pouze do výše vstupní ceny, která je snížena o dosud uplatněné účetní odpisy [4, § 32a odst. 6].

Tab. 4: Doby odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování	Minimální doba odpisování po technickém zhodnocení
Audiovizuální dílo	18 měsíců	9 měsíců
Software	36 měsíců	18 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	18 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců	-
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců	36 měsíců

Upraveno dle [4, § 32a odst. 4 a 6].

U nehmotného majetku, který může poplatník užívat jen po dobu určitou, je doba odpisování závislá podle doby sjednané ve smlouvě. Pro zjednodušení můžeme proto říci, že po jakou dobu bude moci poplatník využívat nehmotný majetek, tak za stejnou dobu musí nehmotný majetek odepsat.

Odpisy se stanoví s přesností na měsíce a začíná se odpisovat následujícím měsícem po dni, kdy byly splněny podmínky pro odpisování.

Vz. 3: Obecný výpočet odpisů nehmotného majetku

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba z tabulky/ve smlouvě}}$$

Při technickém zhodnocení vlastního nehmotného majetku pokračuje poplatník v odpisování ze zvýšené vstupní ceny, která je snížena o již uplatněné odpisy, od následujícího měsíce po měsíci, kdy bylo ukončeno technické zhodnocení. Platí zde ovšem minimální doba odpisování. Výjimku tvoří nehmotný majetek, na kterém je právo užívání sjednáno na dobu určitou, tento majetek se pak odpisuje do konce doby sjednané smlouvou.

1.5 Odpisy

Jak už vyplývá z odpisování, tak i odpisy můžeme členit na odpisy účetní a daňové. Účetní odpisy vycházejí z účetního odpisování a mají představovat skutečné opotřebení dlouhodobého majetku za určité období (zpravidla kalendářní nebo hospodářský rok). Toto skutečné opotřebení přechází do nákladů, kde ovšem musíme účetní odpisy porovnat s těmi daňovými, které jsou součástí výdajů (nákladů) k zajištění zdanitelného příjmu, a to u každého majetku zvlášť. Dále se ovšem budeme věnovat jen daňovým odpisům, které se vždy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

1.5.1 Rozdíly mezi účetním a daňovým odpisem

1. účetní odpis > daňový odpis,

Pokud je účetní odpis vyšší než ten daňový, znamená to, že účetní odpis je daňově uznatelný do výše daňového odpisu, zbytek je daňově neuznatelný výdaj (náklad).

2. účetní odpis = daňový odpis,

Pokud je účetní odpis stejný jako ten daňový, tak je celý daňově uznatelný. Myslím si, že se tento případ vyskytuje poměrně často, ale málokdy se v něm odráží skutečné opotřebení majetku.

3. účetní odpis < daňový odpis.

Pokud je účetní odpis nižší než daňový, tak se daňově uznatelným výdajem (nákladem) stává daňový odpis. Jinými slovy se účetní odpis zvýší o jejich kladný vzájemný rozdíl.

Účetní odpisy se považují za daňově uznatelné jen tehdy, když pro daný majetek neexistují daňové odpisy podle zákona o daních z příjmů.

1.5.2 Dělení odpisů z časového hlediska

1. roční,

Roční odpis lze jinak pojmenovat jako odpis v úplné výši stanovený v rovnoměrném nebo zrychleném odpisování hmotného majetku. Tento odpis může uplatnit poplatník, který eviduje hmotný majetek ke konci zdaňovacího období (kalendářní, hospodářský rok). Výjimkou je takový hmotný majetek, kde poplatník pokračuje v odpisování.

2. polovina ročního,

Tento odpis se taky vztahuje k odpisování hmotného majetku a lze uplatnit u majetku evidovaného u poplatníka na začátku zdaňovacího období a v průběhu došlo k vyřazení majetku, k převodu majetku, k ukončení podnikatelské činnosti, k ukončení pronájmu, k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem anebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku.

3. měsíční.

Měsíční odpis je specifický pro odpisování nehmotného majetku. Pokud bude měsíční odpis zjištěný podle zákona o daních z příjmů, tak se bude zároveň jednat o odpis, který se bude považovat za daňově uznatelný výdaj (náklad).

1.6 Zdanitelný příjem

Zdanitelný příjem je takový příjem, na který se vztahuje daň podle zákona o daních z příjmů a může mít podobu jak peněžitého plnění, tak i nepeněžitého plnění.

1.6.1 Peněžité plnění

Peněžité plnění znamenají úhradu závazku pomocí měnových prostředků - bankovek a mincí. Mezi peněžité plnění patří nejen příjem v hotovosti, ale také se sem řadí bezhotovostní platební styk, který probíhá prostřednictvím převodů peněžních prostředků mezi bankovními účty klientů bank.

1.6.2 Nepeněžité plnění

Nepeněžité plnění představují majetkový nebo jiný prospěch příjemce tohoto plnění, aniž by za tento prospěch řádně zaplatil.

U vlastníka (pronajímatele) se nepeněžním příjmem stanou výdaje (náklady), které vynaložil nájemce na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného, které vlastník (pronajímatel) neuhradil. K nepeněžnímu příjmu dojde v tom zdaňovacím období, kdy dochází k ukončení nájmu, nebo ke zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním, musí být písemně doručen nájemci, pokud tímto plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení, podle § 33, které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou technického zhodnocení při rovnoměrném odpisování podle § 31 odstavce 1 písmene a), nebo znaleckým posudkem [4, § 23 odst. 6].

1.7 Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Poplatník daně z příjmů si může o tyto výdaje snížit základ daně, ale jen v takové výši, kterou poplatník prokáže nebo kterou stanoví zákon o dani z příjmů.

Pro tuto bakalářskou práci budou nejdůležitější výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů následovné:

1. odpisy hmotného majetku podle § 26 až 33,
2. zůstatková cena, § 29 odstavce 2, u hmotného majetku předaného povinně a bezúplatně podle zvláštních předpisů, u částečného prodeje její poměrná část,
3. zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu s odpisováním jen do výše náhrady výdajů,
4. nájemné.

1.8 Pronajatý majetek

Pronajatým majetkem rozumíme takový majetek, u kterého je sjednána nájemní nebo leasingová smlouva mezi pronajímatelem a nájemcem, kdy vlastníkem majetku zůstává pronajímatel, ale nájemce může tento majetek dočasně používat do doby stanovené ve smlouvě. Obě smluvní strany mají svá práva, ale taky musí splnit určité povinnosti.

1.8.1 Nájemní smlouva

Nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné. Nájemní smlouvu vymezuje občanský zákoník [19, § 2201].

Předmět nájmu

Předmětem smlouvy o nájmu může být jak věc nemovitá tak i nezužitelná věc movitá. U nemovité věci se může smlouva vztahovat jen pro nájem její části.

Pokud je pronajatá věc zapsána ve veřejném seznamu, například katastr nemovitostí, do tohoto seznamu se zapíše i nájemní právo, jestliže to navrhne vlastník věci. Když to navrhne nájemce, tak se to do veřejného seznamu zapíše jen tehdy, když s tím souhlasí i vlastník věci.

Doba nájmu

Strany si mezi sebou domlouvají dobu nájmu. Nájem může být buď na dobu určitou, to znamená, že nájem automaticky končí po uplynutí stanové lhůty ve smlouvě, pokud

tato lhůta nebyla prodloužena. Naopak neujedná-li si strany dobu trvání nebo den skončení nájmu, má se za to, že se jedná o nájem na dobu neurčitou. Vypovědět nájem lze pouze z ujednaných výpovědních důvodů ve smlouvě a ujednané výpovědní době.

Pronajímatel

Osoba (vlastník) poskytující za úplatu k používání jiné osobě (nájemci) svou nemovitou či movitou věc [20, str. 617].

Z nájemní smlouvy je pronajímatel zavázán k přenechání věci nájemci tak, aby ji mohl užívat k obvyklému nebo ujednanému účelu. Dále musí udržovat věc ve stavu způsobilém k užívání, pro které byla pronajata a nakonec musí zajistit nerušené užívání věci po dobu nájmu.

Nájemce

Osoba, která užívá cizí věc nebo z ní bere užítky na základě nájemní smlouvy s pronajímatelem [20, str. 215].

Nájemce je povinen užívat věc k ujednanému účelu a platit nájemné. Pokud není ve smlouvě stanoven účel užívání věci, má se za to, že věc slouží k obvyklému účelu.

Jestliže věc má vadu, kterou má odstranit pronajímatel, oznámí to nájemce ihned po zjištění této vady pronajímateli.

Nájemné

Úplata za užívání předmětu nájmu ve výši stanovené ve smlouvě, nebylo-li dohodnuto, pak ve výši obvyklé v daném místě v době uzavření nájemní smlouvy [20, str. 215].

1.8.2 Leasingová smlouva

Leasingová smlouva se uzavírá mezi poskytovatelem leasingu (nejčastěji leasingová společnost) a příjemcem leasingu (leasingovým nájemcem).

Předmětem leasingu může být věc, právo nebo jiná majetková hodnota, kterou si vybral příjemce leasingu. Na základě smlouvy předá poskytovatel leasingu předmět do užívání příjemci leasingu na dobu určitou a ten je nucen na oplátku platit pravidelné leasingové platby vycházející ze smlouvy.

Finanční leasing

Obecně můžeme říci, že se jedná o dlouhodobý pronájem, kdy po dobu leasingové smlouvy je předmět nájmu ve vlastnictví poskytovatele leasingu a kdy po skončení leasingové smlouvy přechází tento předmět do vlastnictví nájemce [21, str. 683].

Jinými slovy se jedná o pořízení majetku prostřednictvím splátek. Téměř vždy se setkáme s tím, že nájemní období bude nevypověditelné a bude se řídit daňovými předpisy. Tyto předpisy budou stanovovat minimální dobu trvání nájmu, aby bylo možné zahrnout leasingové splátky jako daňově uznatelný výdaj (náklad). Minimální doba trvání nájmu se proto stanoví podle doby odpisování daného předmětu [22, str. 14]. Dříve byl finanční leasing využíván častěji, protože se jednalo o nejlepší způsob, jak dostat majetek rychle do nákladů. Poté, co je minimální doba trvání srovnatelná s dobou odpisování předmětu nájmu, přestal být tak výhodný.

Pro finanční leasing je specifické, že odpovědnost související s předmětem nájmu, včetně zabezpečení proti rizikům, je přenesena na příjemce leasingu [22, str. 14].

Nejtypičtějším příkladem je pojištění, které zpravidla zajistí poskytovatel leasingu, ale hradit ho už bude nájemce.

Operativní leasing

Obecně můžeme říci, že se jedná o krátkodobý až střednědobý pronájem, kdy po dobu leasingové smlouvy je předmět nájmu ve vlastnictví poskytovatele leasingu a kdy po skončení leasingové smlouvy nemá nájemce žádné právo na koupi předmětu. Předpokladem je vrácení předmětu poskytovateli leasingu [21, str. 683]. Operativní leasing zažívá v dnešní době velký vzestup. Je finančně dostupný jak pro podnikatele, tak i pro občany.

Oproti finančnímu leasingu můžeme operativní leasing vypovědět. Velice se podobá nájemní smlouvě, největším rozdílem je to, že předmět leasingu si vybírá sám nájemce a poskytovatel zde slouží jako prostředník. Doba trvání nájmu zpravidla nedosahuje dobu životnosti majetku [22, str. 14].

U operativního leasingu může pronajímatel poskytnout a hradit více služeb než u finančního leasingu. Jedná se hlavně o pojištění, servis nebo třeba opravy z důvodu poruchy, kde navíc musí zabezpečit odpovídající náhradu.

2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE

Teoretické poznatky práce jsou aplikovány na konkrétním dlouhodobém majetku v pronájmu, u kterého bylo provedeno technické zhodnocení nájemcem (ABARAK, s.r.o.), které schválil pronajímatel (ZEMEBA, a.s.). Dále zde bude řešeno, co se s tímto technickým zhodnocením může stát v případě ukončení nájemní smlouvy po domluvě mezi oběma smluvními stranami.

2.1 Analýza současného stavu

Praktická část této bakalářské práce byla zpracována na základě podkladů obdržených od klienta společnosti DAUCON, s.r.o., který je v nájemní smlouvě jako nájemce.

2.1.1 Charakteristika účastníků smluvního vztahu

Tab. 5: Přehled o účastnících smluvního vztahu

Základní informace o účastnících	Pronajímatel ZEMEBA, a.s.	Nájemce ABARAK, s.r.o.
Sídlo	Česká 8, 796 01 Prostějov	Husova 3, 680 01 Boskovice
Datum zápisu do OR	30. srpna 1992	24. října 1999
Identifikační číslo	111 11 111	999 99 999
Právní forma	Akciová společnost	Společnost s ručením omezeným
Statutární orgán	Představenstvo	Jednatel
Základní kapitál	20 000 000 Kč	200 000 Kč
Plátce DPH	Ano	Ne

K ekonomické (podnikatelské) činnosti společnosti ZEMEBA, a.s. (pronajímatel) patří zejména pronájem spojený se službami, koupě a prodej zboží, nebo poskytování software.

Ekonomická (podnikatelská) činnost společnosti ABARAK, s.r.o. (nájemce) se skládá z obchodní činnosti - koupě a prodej zboží, zprostředkovatelské činnosti a provozování nestátního zdravotnického zařízení - laboratoře pro vyšetřování biologického materiálu.

2.1.2 Nájemní smlouva

Tab. 6: Informace z nájemní smlouvy

Nájemní smlouva	Vyplývající skutečnosti
Předmět smlouvy	Pronájem nebytových prostor za účelem provozu mikrobiologické laboratoře
Doba nájmu	Nájem se uzavírá na dobu neurčitou a začíná běžet od 1. 12. 2009
Výše nájemného a služeb za m² (bez DPH)	Nebytové prostory - 1 350 Kč, z toho nájem 550 Kč a služby 800 Kč
	Skladovací prostory - 800 Kč, z toho nájem 400 Kč a služby 400 Kč
Splatnost nájemného a služeb	Měsíční splátky hradit vždy k 15. dni nového měsíce na bankovní účet
Práva a povinnosti pronajímatele	Právo kontroly najatých prostor a povinnost udržovat je ve stavu schopném k užívání
Práva a povinnosti nájemce	Právo provést stavení úpravy a povinnost dodržovat předpisy související s podnikáním
Ukončení nájmu	Písemnou dohodou smluvních stran nebo výpovědí nájemce nebo pronajímatele
Závěrečná ustanovení	Platnost smlouvy nabývá podpisem smluvních stran a účinnost dnem 1. 11. 2009

Upraveno dle Přílohy č. 2.

2.1.3 Technické zhodnocení

Při zjišťování současného stavu, ve kterém se technické zhodnocení na najatém majetku nachází, jsem aplikoval tento postup:

1. popis technického zhodnocení,
2. skutečnosti vyplývající z nájemní smlouvy,
3. daňové odpisování technického zhodnocení - inventární karta.

Popis technického zhodnocení

Technickým zhodnocením na najatém majetku došlo ke změně účelu užívání tohoto majetku. Konkrétně se jednalo o změnu nebytových prostor a to z kanceláří, které v budově byly dříve, na laboratoř. Laboratoř slouží k vyšetřování biologického materiálu a z tohoto hlediska se považuje za zdravotnické zařízení. V našem případě můžeme ještě upřesnit, že se jedná o nestátní zdravotnické zařízení, neboť vlastníkem laboratoře není stát ale soukromý subjekt s právní subjektivitou (podnikatelský subjekt).

Skutečnosti vyplývající z nájemní smlouvy

Nájemní smlouva je důležitý právní dokument, který nám může technické zhodnocení zakázat nebo povolit. Při povolení technického zhodnocení mohou nastat dvě situace a to, že povolení technického zhodnocení bude bez omezení (nájemce může provést jakékoli technické zhodnocení) nebo s omezením, které bude blíže specifikovat smlouva. To ovšem záleží na dohodě mezi účastníky smluvního vztahu.

V nájemní smlouvě uzavřené mezi pronajímatelem (ZEMEBA, a.s.) a nájemcem (ABARAK, s.r.o.) si obě strany ujednaly, že pronajímatel se zavazuje umožnit nájemci nutné úpravy pro jeho předmět podnikání. Právě část věty „úpravy pro jeho předmět podnikání“ pro nás do jisté míry znamená určité omezení. Toto omezení se nachází u práv a povinností nájemce, kdy je sice oprávněn provést stavební úpravy pronajatých prostor ale tak, aby byly zajištěny k provozu zdravotnického zařízení (podnikatelské činnosti).

Dále je výslovně uvedeno, že náklady na případné úpravy nese nájemce, čili případné technické zhodnocení bude tedy odpisovat také nájemce, za předpokladu, že mu to

schválí pronajímatel. Schválení odpisování pronajímatelem se nachází v dodatku nájemní smlouvy (příloha), který byl vyhotoven na základě stavebních úprav, které provedl nájemce.

Daňové odpisování technického zhodnocení

Technické zhodnocení bylo zařazeno podle zákona o daních z příjmů pod dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně jako jiný majetek (§ 26 odstavec 3), protože technické zhodnocení provedl a uhradil nájemce, pronajímatel dal souhlas k odpisování a nenavýšil vstupní ani zůstatkovou cenu majetku o technické zhodnocení. Vstupní cena přesáhla minimální hranici 40 000 Kč, a proto bylo technické zhodnocení zařazeno do odpisové skupiny dle najaté věci (odpisová skupina 6, položka 6-2 - Budovy administrativní).

Tab. 7: Zrychlené odpisování technického zhodnocení

Název:	Technické zhodnocení budovy v nájmu		
Datum pořízení:	24. 2. 2010	Pořizovací cena:	203 261 Kč
Odpisová skupina:	6	Způsob odpisování:	zrychlený

Rok	Zůstatková cena na začátku období	Daňový odpis	Zůstatková cena na konci období
2011	203 261	4 066	199 195
2012	238 797	9 552	229 245
2013	229 245	9 357	219 888
2014	219 888	4 581	215 307

Upraveno dle Přílohy č. 4.

Ačkoliv datum pořízení technického zhodnocení pochází z února 2010, shoduje se to s dodatkem k nájemní smlouvě, tak se technické zhodnocení začalo daňově odpisovat až v roce 2011 z důvodu předání dodatku účetní a daňové společnosti až po uzávěrci roku 2010. V tomto roce se pouze majetek zařadil, ale neodpisoval.

Na základě kontroly finančního úřadu v roce 2012 bylo technické zhodnocení navýšeno o spotřebu pohonných hmot pana jednatele, který jezdil v roce 2009 dohlížet na stavbu a ještě o spotřebu elektrické energie do doby souhlasu technického zhodnocení od pronajímatele. Celková hodnota, která zvýšila zůstatkovou cenu na začátku roku 2012, činila 39 602 Kč.

Vzhledem k ukončení nájemní smlouvy v roce 2014 je výše daňového odpisu k tomuto roku pouze poloviční.

2.2 Analýza problému

Řešeným problémem této bakalářské práce je, co se stane s technickým zhodnocením vykonaným nájemcem na najatém majetku, pokud následně dojde k ukončení nájemního vztahu mezi smluvními stranami a pokud daňová zůstatková cena tohoto technického zhodnocení není nulová. Nejdůležitějším pramenem, jak postupovat, by měla být nájemní smlouva, ve které by měl být zakotven způsob, kterým se technické zhodnocení vypořádá v době ukončení nájmu. Pokud ovšem z nějakého důvodu toto nájemní smlouva neobsahuje, existuje celá řada způsobů, na kterých se může pronajímatel domluvit s nájemcem.

Z nájemní smlouvy uzavřené mezi pronajímatelem a nájemcem vychází dva základní typy skončení nájemního vztahu, ale už zde není stanoveno, jakým způsobem se vypořádá případné technické zhodnocení.

2.2.1 Konec nájemního vztahu

Výpověď

Nájemní smlouvu mohou vypovědět obě smluvní strany (pronajímatel, nájemce). Výpovědní lhůta činí tři měsíce a začíná běžet prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla výpověď doručena druhé straně.

Pronajímatel dále může udělit nájemci výpověď s jednoměsíční výpovědní lhůtou, ale pouze v důvodech, kdy buď nájemce podstatným způsobem poruší tuto nájemní smlouvu, nebo pokud je nájemce v prodlení s placením nájemného.

Dohoda

Obě smluvní strany se mohou dohodnout na ukončení nájemní smlouvy sepsáním písemné dohody.

2.2.2 Nový odpisový plán

U některé z možností vypořádání může dojít k nepeněžnímu příjmu pronajímatele, a protože bylo technické zhodnocení odpisované zrychleně, musí se vyhotovit nový odpisový plán pro rovnoměrné odpisování.

Tab. 8: Rovnoměrné odpisování technického zhodnocení

Název:	Technické zhodnocení budovy v nájmu		
Datum pořízení:	24. 2. 2010	Pořizovací cena:	203 261 Kč
Odpisová skupina:	6	Způsob odpisování:	rovnoměrný

Rok	Vstupní cena	Daňový odpis	Zůstatková cena
2011	203 261	2 074	201 187
2012	242 863	4 858	235 931
2013	242 863	4 858	231 073
2014	242 863	2 429	228 644

U nepeněžního příjmu se technické zhodnocení ocení buď znaleckým posudkem, nebo zůstatkovou cenou při rovnoměrném odpisování bez zvýšení vstupní ceny v prvním roce odpisování. Toto pravidlo vychází ze zákona o daních z příjmů z § 23 odstavce 6 písmena b).

2.2.3 Okolnosti ovlivňující vypořádání

Jak již bylo uvedeno výše, nájemní smlouva nestanovuje způsob vypořádání technického zhodnocení, a proto záleží na účastnících, jak se mezi sebou domluví.

Vzhledem k tomu, že technické zhodnocení odpisoval nájemce, který musel splnit následující podmínky:

1. hradil technické zhodnocení,
2. získal souhlas pronajímatele (vlastníka) s provedením technického zhodnocení,
3. získal písemný souhlas pronajímatele s odpisováním technického zhodnocení,
4. zatřídil technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny jako pronajatý hmotný majetek,
5. pronajímatel (vlastník) nezvýšil vstupní cenu hmotného majetku o technické zhodnocení,

vzniká mnoho základních typů vypořádání technického zhodnocení při ukončení nájemní smlouvy.

Při možnostech, jak si smluvní strany mohou vypořádat technické zhodnocení, jsem si zvolil ukončení nájmu na základě fiktivní dohody mezi pronajímatelem a nájemcem v průběhu roku 2014.

2.2.4 Ukončení nájemní smlouvy s prodejem technického zhodnocení pronajímateli

Jelikož nájemce provedl změny na najatém majetku, vzniká z tohoto titulu pronajímateli majetkový prospěch. Obě smluvní strany se mohou při ukončení nájemní smlouvy dohodnout, že se mezi sebou finančně vypořádají.

Při obdržení finančních prostředků za prodej technického zhodnocení vznikne nájemci zdanitelný příjem, od kterého se odvíjí i výše daňového nákladu ze zůstatkové ceny technického zhodnocení. Daňově uznatelným nákladem se stane buď zdanitelný

příjem, nebo zůstatková cena, podle pravidla se bude jednat vždy o tu hodnotu, která bude nižší. A dále má právo na poloviční odpis v roce ukončení nájemní smlouvy.

U pronajímatele bude záležet na výši finančních prostředků, které hodlá za technické zhodnocení zaplatit, a podle této výše mu může vzniknout zdanitelný příjem v podobě nepeněžního plnění. Pronajímatel v roce nákupu technického zhodnocení zvýší zůstatkovou (vstupní) cenu svého majetku a bude ho dále odpisovat podle zákona o daních z příjmů. Pokud pronajímateli nevznikne nepeněžní příjem, tak se cena zvýší o zůstatkovou cenu zrychlených odpisů, v opačném případě se zvýší o zůstatkovou cenu rovnoměrných odpisů.

Prodej za vyšší cenu než zůstatkovou

Prodej za vyšší cenu než zůstatkovou nastane tehdy, když dohodnutá cena bude převyšovat daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení.

V příkladu budeme předpokládat, že dohodnutá cena byla stanovena na 220 000 Kč.

Nájemce

1.	Zdanitelný příjem	220 000 Kč
2.	Daňový náklad - zůstatková cena (zrychlené odp.)	- 215 307 Kč
<hr/>		
3.	Zisk z prodeje technického zhodnocení	4 693 Kč
<hr/>		
4.	Daňový náklad - poloviční odpis (zrychlený)	- 4 581 Kč
<hr/>		
5.	Zisk / Ztráta, na kterou se vztahuje daň z příjmů	112 Kč

Při takto stanovené ceně by na straně nájemce vznikl kladný základ daně z příjmů, ale mohou nastat i jiné situace při prodeji za vyšší cenu než zůstatkovou. Můžeme tedy říci, že kladný základ daně z příjmů nastane vždy, když smluvená prodejní cena technického zhodnocení převyšuje hodnotu 219 888 Kč.

Záporný základ daně z příjmů u tohoto typu vypořádání dostaneme tehdy, když dohodnutá cena se bude pohybovat v rozmezí od 215 307 Kč do 219 888 Kč mimo výběr těchto krajních hodnot.

Nulový základ daně z příjmů nastane tehdy, když se cena technického zhodnocení stanoví přesně na 219 888 Kč.

Pronajímatel

1.	Úhrada nájemci	- 220 000 Kč
2.	Navýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku	215 307 Kč
<hr/>		
3.	Rozdíl	- 4 693 Kč

Na straně pronajímatele při prodeji za vyšší cenu než zůstatkovou nastane vždy nedaňový náklad, který do jisté míry můžeme považovat jako dar.

Prodej za stejnou cenu jako zůstatkovou

Prodej za stejnou cenu jako zůstatkovou nastane tehdy, když dohodnutá cena se bude rovnat daňové zůstatkové ceně technického zhodnocení.

Jedná se o nejjednodušší způsob ukončení nájemní smlouvy s prodejem technického zhodnocení pronajímateli. V našem případě to bude znamenat, že dohodnutá částka bude stanovena na sumu 215 307 Kč.

Nájemce

1.	Zdanitelný příjem	215 307 Kč
2.	Daňový náklad - zůstatková cena (zrychlené odp.)	- 215 307 Kč
<hr/>		
3.	Zisk z prodeje technického zhodnocení	0 Kč
<hr/>		
4.	Daňový náklad - poloviční odpis (zrychlený)	- 4 581 Kč
<hr/>		
5.	Zisk / Ztráta, na kterou se vztahuje daň z příjmů	- 4581 Kč

Při prodeji technického zhodnocení za cenu stejnou jako zůstatkovou nastane vždy u nájemce záporný základ daně z příjmů v hodnotě polovičního odpisu z důvodu, že má na tento odpis nárok a celá zůstatková cena je daňově uznatelná.

Pronajímatel

1.	Úhrada nájemci	- 215 307 Kč
2.	Navýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku	215 307 Kč
<hr/>		
3.	Rozdíl	0 Kč

Z důvodu, že pronajímatel uhradil celou zůstatkovou cenu, tak mu z tohoto titulu nemůže vzniknout zdanitelný příjem ani nedaňový náklad.

Prodej za nižší cenu než zůstatkovou

Prodej za nižší cenu než zůstatkovou nastane tehdy, když dohodnutá cena nebude převyšovat daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení.

Tato možnost nastane tehdy, když pronajímatel hodlá zaplatit jen část náhrady za technické zhodnocení. V našem případě jsem si zvolil hodnotu náhrady pouze 210 000 Kč.

Nájemce

1.	Zdanitelný příjem	210 000 Kč
2.	Daňový náklad - zůstatková cena (zrychlené odp.)*	- 210 000 Kč
<hr/>		
3.	Zisk z prodeje technického zhodnocení	0 Kč
<hr/>		
4.	Daňový náklad - poloviční odpis (zrychlený)	- 4 581 Kč
<hr/>		
5.	Zisk / Ztráta, na kterou se vztahuje daň z příjmů	- 4581 Kč

* I když skutečná zůstatková cena při zrychleném odpisování má hodnotu 215 307 Kč, tak nájemce si může započíst pouze 210 000 Kč z důvodu, že zůstatková cena je daňově uznatelná pouze do výše náhrady. Toto pravidlo vyplývá ze zákona o daních z příjmů z § 24 odstavce 2 písmene t).

Zbytek zůstatkové ceny, 5 307 Kč, má podobu nedaňového nákladu, u kterého bude vytvořena při transformaci hospodářského výsledku z účetnictví na základ daně připočitatelná položka ve stejné výši, která bude zvyšovat hospodářský výsledek.

Při prodeji technického zhodnocení za cenu nižší než zůstatkovou nastane vždy u nájemce záporný základ daně z příjmů v hodnotě polovičního odpisu z důvodu, že má na tento odpis nárok.

Pronajímatel

1. Úhrada nájemci	- 210 000 Kč
2. Navýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku *	228 644 Kč
<hr/>	
3. Rozdíl - zdanitelný příjem	18 644 Kč

* Z titulu, že pronajímateli vzniká nepeněžní příjem, jsem zůstatkovou cenu stanovil z rovnoměrného odpisování. Tento postup nalezneme v zákoně o daních z příjmů v § 23 v odstavci 6 písmene b), kde může být zůstatková cena ještě stanovena pomocí znaleckého posudku.

Při prodeji technického zhodnocení za cenu nižší než zůstatkovou vznikne pronajímateli vždycky nepeněžní příjem.

2.2.5 Ukončení nájemní smlouvy bez poskytnutí náhrady za technické zhodnocení

Nájemce nemá právo dát zůstatkovou cenu do daňových nákladů, protože mu nevznikl žádný zdanitelný příjem, ale jako daňový náklad má právo uvést poloviční odpis v roce ukončení nájemní smlouvy.

U pronajímatele vznikne zdanitelný příjem v podobě nepeněžního plnění. Pronajímatel v roce nákupu technického zhodnocení zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu svého majetku právě o zůstatkovou cenu technického zhodnocení podle rovnoměrného odpisování a bude ho dále odpisovat podle zákona o daních z příjmů.

Řekl bych, že se jedná o velice rozšířené ukončení nájemní smlouvy v praxi. Princip spočívá v tom, že pronajímatel nechce, nebo třeba ani nemůže, odkoupit technické zhodnocení.

Nájemce

1.	Zdanitelný příjem	0 Kč
2.	Daňový náklad - zůstatková cena (zrychlené odp.)*	0 Kč
<hr/>		
3.	Zisk z prodeje technického zhodnocení	0 Kč
<hr/>		
4.	Daňový náklad - poloviční odpis (zrychlený)	- 4 581 Kč
<hr/>		
5.	Zisk / Ztráta, na kterou se vztahuje daň z příjmů	- 4581 Kč

* I když skutečná zůstatková cena při zrychleném odpisování má hodnotu 215 307 Kč, tak nájemce si nemůže nic započíst z důvodu, že zůstatková cena je daňově uznatelná pouze do výše náhrady. Toto pravidlo vyplývá ze zákona o daních z příjmů z § 24 odstavce 2 písmene t).

Celá zůstatková cena, 215 307 Kč, má podobu nedaňového nákladu a při transformaci hospodářského výsledku z účetnictví na základ daně bude vytvořena ve stejné výši plus položka, která bude zvyšovat hospodářský výsledek.

Pronajímatel

1.	Úhrada nájemci	0 Kč
2.	Navýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku *	228 644 Kč
<hr/>		
3.	Rozdíl - zdanitelný příjem	228 644 Kč

* Z titulu, že pronajímateli vzniká nepeněžní příjem, jsem zůstatkovou cenu stanovil z rovnoměrného odpisování. Tento postup nalezneme v zákoně o daních z příjmů v § 23 v odstavci 6 písmene b), kde může být zůstatková cena ještě stanovena pomocí znaleckého posudku.

Jelikož pronajímatel za technické zhodnocení nic nezaplatil, vzniká mu nepeněžní příjem v celé hodnotě zůstatkové ceny při rovnoměrném odpisování.

2.2.6 Ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem

Nájemní smlouva se nevztahuje na celý majetek pronajímatele, ale pouze na část majetku, který se nachází v části přízemí budovy, a v celém areálu se nachází i další podnikatelské subjekty, které nejsou vlastníci majetku, proto z tohoto důvodu tento způsob ukončení nájemní smlouvy nedoporučuji.

Způsob bych mohl doporučit za předpokladu, kdyby předmětem nájmu byla celá budova, nebo alespoň dobře oddělitelná část budovy (celé přízemí), aby bylo možné stanovit správně zůstatkovou cenu majetku.

Za předpokladu, že by se ovšem smluvní strany přece jen na této možnosti dohodly a daňová zůstatková cena majetku pronajímatele by nebyla nulová, muselo by se zjistit, jaká část zůstatkové ceny majetku se reálně vztahuje k nájemní smlouvě, přesněji k předmětu nájmu. Pak by při prodeji mohly nastat stejné možnosti jako u prvního způsobu ukončení nájemní smlouvy (bod 2.2.4).

Nájemce by pak evidoval ve stejný čas neodepsanou část technického zhodnocení a zůstatkovou cenu nově pořízeného majetku, na kterém bylo právě technické zhodnocení provedeno. § 29 odstavce 1 písmene a) zákona o daních z příjmů výslovně stanovuje, že v takovém případě se musí zvýšit vstupní (zůstatková) cena nově nabytého majetku o zůstatkovou cenu odpisovaného technického zhodnocení.

Prodej za vyšší cenu než zůstatkovou

Na straně nájemce, při koupi majetku od pronajímatele za cenu vyšší než zůstatkovou, nastane vždy nedaňový náklad.

Prodej za stejnou cenu jako zůstatkovou

Z důvodu, že nájemce uhradil celou zůstatkovou cenu majetku, tak mu z tohoto titulu nemůže vzniknout zdanitelný příjem ani nedaňový náklad.

Prodej za nižší cenu než zůstatkovou

Při prodeji majetku pronajímatele za cenu nižší než zůstatkovou vznikne nájemci vždycky nepeněžní příjem.

2.2.7 Ukončení nájemní smlouvy s uvedením do původního stavu

Jestliže se smluvní strany dohodnou, že se při ukončení nájemní smlouvy majetek uvede do původního stavu, tak nájemce toto uvedení hradí z vlastních zdrojů. Hodnota vynaložených nákladů na uvedení majetku do původního stavu má povahu daňově uznatelných nákladů při podání daňového přiznání.

Mezi daňově uznatelné náklady se dále řadí také zůstatková cena technického zhodnocení. Nájemce si může zůstatkovou cenu uplatnit v tom zdaňovacím období, ve kterém byl majetek uveden do původního stavu, takže v našem případě si nájemce v roce 2014 uplatní zůstatkovou cenu 215 307 Kč, protože má nárok i na poloviční odpis ve výši 4 581 Kč.

K úpravě základu daně nedojde tehdy, když bude stanoveno stejné účetní i daňové odpisování technického zhodnocení. V ostatních případech musí dojít k úpravě základu daně. Úprava základu daně znamená zvýšení hospodářského výsledku o kladný výsledek rozdílu účetních a daňových odpisů, nebo snížení hospodářského výsledku o záporný výsledek rozdílu účetních a daňových odpisů.

2.2.8 Ukončení nájemní smlouvy s technickým zhodnocením jako formou úhrady nájemného

Pro názorný příklad předpokládejme, že na začátku roku 2014 se pronajímatel s nájemcem domluvili, že nájemní smlouva skončí k 30. září stejného roku. Dále bylo ujednáno, že nájemce bude hradit nájemné ze zůstatkové ceny technického zhodnocení, a proto mu pronajímatel odepřel povolení k odpisování.

Nájemce

Nájemce technické zhodnocení eviduje k 1. lednu 2014, a proto si může uplatnit poloviční odpis, 4 581 Kč, který bude daňově uznatelným nákladem.

Pokud by celá zůstatková cena technického zhodnocení nespádala do stejného zdaňovacího období, pak by musela být v účetnictví časově rozlišena. V našem případě ovšem celá zůstatková cena je součástí stejného zdanitelného období, takže se celá objeví v nákladech.

Tab. 9: Platba nájemného v roce 2014

Měsíc	Zůstatková cena	Doplatek	Měsíční nájemné
Leden	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Únor	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Březen	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Duben	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Květen	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Červen	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Červenec	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Srpen	24 397 Kč	x	24 397 Kč
Září	20 131 Kč	4 266 Kč	24 397 Kč
CELKEM	215 307 Kč	4 266 Kč	219 573 Kč

1. Zdanitelný příjem	0 Kč
2. Daňový náklad - zůstatková cena (zrychlené odp.)	0 Kč
3. Daňový náklad - nájemné	- 219 573 Kč
4. Daňový náklad - poloviční odpis (zrychlený)	- 4 581 Kč
<hr/>	
5. Zisk / Ztráta, na kterou se vztahuje daň z příjmů	- 224 154 Kč

U nájemce se daňovým nákladem stane poloviční odpis zůstatkové ceny technického zhodnocení a dále zaplacené nájemné, které v sobě zahrnuje jednak nepeněžní plnění prostřednictvím zůstatkové ceny technického zhodnocení a finanční doplatek nájemného v měsíci ukončení nájemního vztahu.

Pronajímatel

Pokud by celá zůstatková cena technického zhodnocení nespádala do stejného zdaňovacího období, pak by musela být v účetnictví časově rozlišena. V našem případě ovšem celá zůstatková cena je součástí stejného zdanitelného období, takže se celá objeví ve výnosech.

Jako daňově uznatelný výdaj (náklad) zahrne pronajímatel odpis ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny pronajaté nemovitosti. Vstupní (zůstatková) cena bude navýšena o hodnotu zůstatkové ceny technického zhodnocení, tedy o 215 307 Kč.

3 VLASTNÍ NÁVRHY A JEJICH ZHODNOCENÍ

V této části bakalářské práce Vám představím vlastní návrhy, které by bylo dobré ujednat si v nájemní smlouvě. Některé z nich budou výhodnější pro nájemce, jiné zase bude upřednostňovat druhá strana.

3.1 Co si ustanovit v nájemní smlouvě

Každá nájemní smlouva obsahuje povinné náležitosti, bez kterých by nemohla být platná a dále obsahuje ujednání, na kterém se domluvily obě smluvní strany. Z tohoto pohledu budou vlastní návrhy spadat do nepovinné části nájemní smlouvy, ale budou mít pro jednu či druhou stranu zásadní význam.

3.1.1 Povinné náležitosti

Aby nájemní smlouva mohla být platná, musí mít písemnou formu a musí obsahovat minimálně tyto náležitosti:

1. údaje o smluvních stranách (pronajímatel, nájemce),
2. přesné označení předmětu nájmu,
3. doba trvání nájmu (neurčitá, určitá),
4. výše nájemného s rozpisem částek, způsob úhrady a splatnost.

3.1.2 Nepovinné náležitosti

V nájemní smlouvě je dále dobré si ujasnit některá práva a povinnosti obou smluvních stran, které budou jasně definovat určitý postup při konkrétní situaci a tento postup budou muset dodržet.

Související s technickým zhodnocením

1. kdo případné technické zhodnocení provede,

Přikláním se k názoru, že případné technické zhodnocení by na pronajatém majetku měl provádět výhradně nájemce s povolením pronajímatele, protože jen nájemce ví, jak si upravit dané prostory k podnikání, aby byl prostor co nejefektivněji využit pro jeho typ podnikání. Kdyby bylo ujednáno, že technické zhodnocení bude provádět

pronajímatel, tak by musel mít dostatek finančních prostředků na jeho financování, což by mohl být problém a pronajímatel by se tak mohl dostat do finanční tísně.

2. zda se technickým zhodnocením bude hradit nájemné,

Budeme vycházet z bodu 1., kdy technické zhodnocení provede nájemce na svoje náklady. Pokud by si nájemce chtěl co nejvíce zvýšit náklady v prvním roce, pak by pro něho byla výhodnější varianta, aby v nájemní smlouvě bylo ujednáno, že se případným technickým zhodnocením bude hradit nájemné pronajímateli. Z pohledu pronajímatele v tomhle ohledu nevidím žádný problém, neboť si může hodnotu technického zhodnocení, kterým je hrazeno nájemné, zahrnout do vstupní (zůstatkové) ceny majetku a nově zjištěný odpis bude daňově uznatelný.

3. kdo bude případné technické zhodnocení odpisovat,

Tato problematika byla trošku vysvětlena v předchozím bodě. Pokud se bude technickým zhodnocením hradit nájemné, tak pronajímatel má právo toto technické zhodnocení zahrnout do vstupní (zůstatkové) ceny pronajatého majetku a odpisovat ho.

Jinak kdyby bylo technické zhodnocení hrazené nájemcem a bylo nad rámec smlouveného nájemného, tak by měl nájemce v nájemní smlouvě trvat na tom, aby zde bylo řečeno, že mu pronajímatel musí udělit souhlas s odpisováním technického zhodnocení, protože bez souhlasu pronajímatele by jinak technické zhodnocení nemohl odpisovat, i když si ho hradil z vlastních zdrojů.

4. vypořádání technického zhodnocení při ukončení nájmu.

Jedná se o velice důležitou část nájemní smlouvy, u které se předpokládá, že technické zhodnocení si provede nájemce na svoje náklady s následným souhlasem k odpisování. Pokud v nájemní smlouvě chybí jasně definovaný postup při ukončení nájmu, tak záleží na dohodě mezi smluvními stranami. Někdy se k dohodě dospěje snadno a rychle, ale může nastat i opačná situace, kdy se ani jedna smluvní strana nechce vzdát svého řešení vypořádání technického zhodnocení na úkor druhé strany, a takovýto spor může trvat i delší časový interval.

Některé možnosti vypořádání mohou být pro dané uskutečněné technické zhodnocení zcela nevhodné. Například vypořádání do původního stavu je neúčelné tehdy, pokud

nájemce podstatným způsobem změnil pronajatý majetek, třeba přístavba dalšího nadzemního podlaží, nebo modernizoval původní vybavení majetku, třeba výměna starých oken za nové, zateplení. Vypořádání do původního stavu doporučuji tehdy, pokud se bude jednat o drobné úpravy majetku s nízkými odstraňovacími náklady a zároveň nebudou mít přínos (účel) pro pronajímatele, aby si je ponechal.

Další možností je domluvit se v nájemní smlouvě na prodeji buď technického zhodnocení pronajímateli, nebo pronajatého majetku nájemci při ukončení nájmu. K této možnosti vypořádání bych dodal jen to, že se váže k bonitě a likviditě smluvních stran. Když budou smluvní strany právnické osoby, tak se dá očekávat, že budou mít větší finanční možnosti než osoby fyzické, proto doporučuji toto ukončení nájemní smlouvy pouze u těch smluvních stran, které mají dostatek finančních prostředků na zaplacení.

Vypořádání bez poskytnutí náhrady za technické zhodnocení je výhodnější pro pronajímatele než pro nájemce. Pronajímateli vznikne zdanitelný příjem, ale zatřídí technické zhodnocení k pronajatému majetku, a navíc nemusí utrácet finanční majetek. Nájemce si nemůže uplatnit zůstatkovou cenu a z tohoto důvodu by neměl nájemní smlouvu podepsat.

Za jeden z nejspravedlivějších způsobů vypořádání považuji ukončení nájemní smlouvy, kdy bude technické zhodnocení jako úhrada nájemného. Jedná se o stejný postup jako v bodě 2. s tím rozdílem, že technické zhodnocení bude nejdříve odpisovat nájemce a až pak se bude zůstatkovou cenou hradit nájemné.

Předkupní právo

Předkupní právo by se týkalo majetku pronajímatele, který je součástí předmětu nájmu. Pro nájemce má předkupní právo význam v tom, že pokud by pronajímatel chtěl tento majetek prodat, tak na základě předkupního práva ho nejdříve musí nabídnout ke koupi nájemci a až poté může oslovit další potencionální kupce.

Nájemce se tímto může zajistit, že při případném nabytí majetku novým vlastníkem, by mohlo dojít k ukončení nájemní smlouvy, a proto si radši tento majetek sám odkoupí, jestliže má dostatek finančních prostředků. Dále může být ujednáno, že prodej bude hrazen splátkami. To ovšem zcela záleží na benevolenci pronajímatele.

4 ZÁVĚR

V závěru bakalářské práce bych chtěl zhodnotit možnosti ukončení nájemní smlouvy z pohledu nájemce tak, že všechny možnosti z řešeného problému porovnám mezi sebou. Výsledné řešení by mělo souhlasit s řešením v návrhové části bakalářské práce, kde jsou uvedena výhodná i nevýhodná řešení pro nájemce.

Tab. 10: Srovnání základu daně u nájemce z pohledu technického zhodnocení

Možnosti vypořádání technického zhodnocení	Uznatelné náklady (Kč)		Zdanitelný příjem (Kč)	Základ daně (Kč)
	Odpis	Zůstatková cena		
1. Ukončení nájemní smlouvy s prodejem technického zhodnocení pronajímateli				
vyšší cena než zůstatková	4 581	215 307	220 000	112
stejná cena jako zůstatková	4 581	215 307	215 307	- 4 581
nižší cena než zůstatková	4 581	210 000	210 000	- 4 581
2. Ukončení nájemní smlouvy bez poskytnutí náhrady za technické zhodnocení				
	4 581	0	0	- 4 581
3. Ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem				
	0	0	0	0
4. Ukončení nájemní smlouvy s uvedením do původního stavu				
	4 581	215 307	0	- 219 888
5. Ukončení nájemní smlouvy, kdy technické zhodnocení jako úhrada nájemného				
	4 581	215 307*	0	- 219 888

* V účetnictví bude tato hodnota zaúčtována na jiném účtu, než který slouží pro zůstatkovou cenu, a náklady na tento účet budou přibývat postupně každý měsíc. Ale i přes to můžeme říci, že zůstatková cena se stane daňově uznatelnou.

Z tabulky vyplývá, že až na jednu z možností ukončení nájemní smlouvy bude daňově uznatelný odpis, jehož výše bude stanovena v poloviční výši ročního odpisu. Výjimku tvoří ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem, kdy tento odpis bude stanoven na základě vstupní (zůstatkové) ceny nově nabytého majetku, ke kterému byla přičtena zůstatková cena technického zhodnocení.

Zůstatková cena, nebo její část, se jako daňově uznatelným nákladem stane tehdy, pokud pronajímatel odkoupí technické zhodnocení od nájemce nebo pokud bude muset být majetek po ukončení nájemní smlouvy uveden do původního stavu. U ukončení nájemní smlouvy, kdy technické zhodnocení bude sloužit jako úhrada nájemného, nedojde k daňové uznatelnosti zůstatkové ceny jako takové, ale transformuje se na nákladový účet s nájemným, který je daňově uznatelný, a z tohoto titulu ji považují za daňově uznatelnou zůstatkovou cenu.

Zdanitelný příjem na straně nájemce nastane vždy, pokud si pronajímatel odkoupí technické zhodnocení a nezáleží přitom, za jakou cenu mu ho nájemce prodá. Výše prodejní ceny bude mít vliv až na základ daně. Druhým příkladem, kdy nájemci může vzniknout zdanitelný příjem je u ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem, kde záleží na tom, za jakou cenu tento majetek koupil vzhledem k zůstatkové hodnotě tohoto majetku.

Z pohledu technického zhodnocení dostaneme nejnižší základ daně při ukončení nájemní smlouvy s uvedením do původního stavu a při ukončení nájemní smlouvy, kdy bude technické zhodnocení jako úhrada nájemného. Rozhodně se ale nemusí jednat o optimální řešení z pohledu vynaložených finančních prostředků.

4.1 Možnosti ukončení nájemní smlouvy výhodné pro nájemce

Mezi takovou možnost se bezpochyby řadí ukončení nájemní smlouvy s prodejem technického zhodnocení pronajímateli. Ovšem čím pronajímatel zaplatí méně, než bude zůstatková cena technického zhodnocení, tím se bude snižovat i výhodnost tohoto řešení z pohledu nájemce, neboť si může uplatnit jen zůstatkovou cenu do výše obdržené náhrady. Je tedy jasné, že ukončení nájemní smlouvy bez poskytnutí náhrady za technické zhodnocení je pro nájemce zcela nevýhodné, ale naopak pro

pronajímatele toto řešení představuje jednu z výhodných možností ukončení nájemní smlouvy.

Ukončení nájemní smlouvy s odkupem majetku nájemcem zahrnuje v sobě určité klady i zápory. Mezi klady můžeme považovat, že bude majetek převeden do vlastnictví nájemce a tím zanikne i nájemní smlouva mezi pronajímatelem. Zůstatková cena technického zhodnocení bude připočtena k zůstatkové ceně nově pořízeného majetku a na základě zákona o daních z příjmů se zjistí nová výše daňového odpisu. Jako nevýhodu můžeme spatřit v tom, že na tuto investici nemusíme mít dostatek finančních prostředků, nebo nemáme dostatečnou rezervu finančních prostředků pro nákup, a pak by mohlo dojít až k zadlužení celé společnosti.

Ukončení nájemní smlouvy s uvedením do původního stavu představuje pro nájemce dodatečné náklady, které souvisejí s tímto uvedením. Může se jednat o větší finanční částku, na kterou nemusí být společnost v době ukončení nájmu připravena. Malou náplastí ovšem je, že tyto náklady jsou daňově uznatelné, stejně jako zůstatková cena technického zhodnocení.

Ukončení nájemní smlouvy, kdy bude technické zhodnocení sloužit jako úhrada nájemného, považuji za výhodné pro nájemce a současně i pro pronajímatele. U nájemce sice nevzniká zdanitelný příjem, ale část finančních prostředků, kterými by musel hradit nájemné, se ušetří. Nájemné, které je hrazeno pomocí zůstatkové ceny technického zhodnocení, je daňově uznatelné. Při tomto typu pronajímatel odepře povolení k odpisování a o zůstatkovou cenu technického zhodnocení si navýší svůj majetek a vypočítá si nový daňový odpis podle zákona o daních z příjmů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] ŠVARCOVÁ, Jena a kol. *Ekonomie: stručný přehled*. Zlín: CEED, 2010. ISBN 978-80-87301-00-5.
- [2] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2011: pro střední školy a veřejnost*. 12. upr. vyd. Znojmo: Štohl Pavel, 2011. ISBN 978-80-87237-36-6.
- [3] MACHÁČEK, Ivan. Pozemky v účetnictví a daních. *Účetnictví v praxi*. 2012, roč. 15, č. 3, s. 26-30. ISSN 1211-7307.
- [4] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992.
- [5] MEDIAWIKI. Účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. *Knihovna.oseminare.cz* [online]. [cit. 2012-01-01]. Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php/%C3%9A%C4%8Det_022_%E2%80%93_Samostatn%C3%A9_movit%C3%A9_v%C4%Bci_a_soubory_movit%C3%BDch_v%C4%Bc%C3%AD
- [6] PODNIKÁTOR. Soubory movitých věcí a odpisy. *Podnikator.cz* [online]. © 2012 [cit. 04-23]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danove-vydaje>
- [7] MAVO. Pěstitelské celky trvalých porostů. *Mavo.eu* [online]. © 2015 [cit. 2010-05-17]. Dostupné z: <http://www.mavo.eu/MAVO/pestitelske-celky-trvalych-porostu>
- [8] MEDIAWIKI. Účet 015 – Povolenky na emise a preferenční limity. *Knihovna.oseminare.cz* [online]. [cit. 2013-01-01]. Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php/%C3%9A%C4%8Det_015_%E2%80%93_Povolenky_na_emise_a_preferen%C4%8Dn%C3%AD_limity
- [9] HEUREKA DANĚ & ÚČETNICTVÍ. Zřizovací výdaje. *Daneaucetnictvi.com* [online]. Dostupné z: <http://www.daneaucetnictvi.com/ucetnictvi/zrizovaci-vydaje.htm>
- [10] MEDIAWIKI. Účet 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. *Knihovna.oseminare.cz* [online]. [cit. 2012-01-01]. Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php/%C3%9A%C4%8Det_012_%E2%80%93_Nehmotn%C3%A9_v%C3%BDsledky_v%C3%BDzkumu_a_v%C3%BDvoje
- [11] MEDIAWIKI. Účet 013 – Software. *Knihovna.oseminare.cz* [online]. [cit. 2013-01-01]. Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php/%C3%9A%C4%8Det_013_%E2%80%93_Software

- [12] HEUREKA DANĚ & ÚČETNICTVÍ. Ocenitelná práva. *Daneaucetnictvi.com* [online]. Dostupné z:
<http://www.daneaucetnictvi.com/ucetnictvi/ocenitelna-prava.htm>
- [13] MEDIAWIKI. Pořizovací cena. *Knihovna.oseminare.cz* [online].
Dostupné z:
http://knihovna.oseminare.cz/index.php/Po%C5%99izovac%C3%AD_cena
- [14] BULLA, Miroslav. ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. *Účetnictví v praxi*. 2008, roč. 11, č. 12, s. 1-5. ISSN 1211-7307.
- [15] Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ze dne 14. března 2006.
- [16] BLATNÝ, Milan. Rekonstrukce, modernizace a opravy majetku. *Otázky & odpovědi z praxe*. 2012, roč. 3, č. 8, s. 3-5. ISSN 1803-9031.
- [17] STORMWARE. Technické zhodnocení versus oprava z pohledu daně z příjmů. *Stormware.cz* [online]. © 2014 [cit. 2010-08-17]. Dostupné z:
<http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/?p=9>
- [18] VYCHOPĚŇ, Jiří. Daňové a účetní odpisování hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. 2012, roč. 15, č. 1, s. 30-35. ISSN 1211-7307.
- [19] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ze dne 26. února 1964.
- [20] *Universum: všeobecná encyklopedie*. Praha: Odeon, 2002. ISBN 80-207-1116-3.
- [21] *Universum: všeobecná encyklopedie*. Praha: Odeon, 2002. ISBN 80-207-1115-5.
- [22] EDLEROVÁ, Olga. *Leasing jako nástroj financování podnikové činnosti*. Brno, 2008. Diplomová práce. Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko-správní fakulta.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Schématické znázornění majetkové struktury.....	13
---	----

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Odpisové skupiny hmotného majetku s dobou odpisování.....	24
Tab. 2: Koeficienty pro rovnoměrné odpisování.....	24
Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování	25
Tab. 4: Doby odpisování nehmotného majetku.....	26
Tab. 5: Přehled o účastnících smluvního vztahu	33
Tab. 6: Informace z nájemní smlouvy	34
Tab. 7: Zrychlené odpisování technického zhodnocení	36
Tab. 8: Rovnoměrné odpisování technického zhodnocení.....	38
Tab. 9: Platba nájemného v roce 2014	47
Tab. 10: Srovnání základu daně u nájemce z pohledu technického zhodnocení.....	52

SEZNAM VZORCŮ

Vz. 1: Obecný výpočet rovnoměrných odpisů	25
Vz. 2: Obecný výpočet zrychlených odpisů	26
Vz. 3: Obecný výpočet odpisů nehmotného majetku	27

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Pokyn GFŘ č. D-6 - uplatňování zákona o daních z příjmů.....	I
Příloha 2: Nájemní smlouva	IV
Příloha 3: Dodatek nájemní smlouvy č. 1	VI
Příloha 4: Inventární karta technického zhodnocení	VII
Příloha 5: Položky technického zhodnocení.....	VIII

Příloha 1: Pokyn GFŘ č. D-6 - uplatňování zákona o daních z příjmů

Příloha obsahuje vybraná ustanovení, která se týkají této bakalářské práce a která jsou důležitá k řešení problému v praktické části práce.

§ 23 odst. 6

1. Za nepeněžní plnění se nepovažují daňové výdaje spojené se zajišťováním správy nemovitostí a s obvyklým udržováním, které je povinen hradit nájemce v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci.
2. Příjmem vlastníka (pronajímatele) je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to
 - a) u vlastníka (pronajímatele), který vede účetnictví, v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle předpisů upravujících účetnictví, při respektování věcné a časové souvislosti,
 - b) u ostatních vlastníků (pronajímatelů) v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.
3. U vlastníka (pronajímatele) nevzniká nepeněžní příjem, pokud dochází k ukončení nájmu z důvodu odkoupení najaté věci nájemcem, který zahrne zůstatkovou cenu jím odpisovaného technického zhodnocení do vstupní ceny podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona.
7. Pokud vlastník (pronajímatel) poskytne nájemci pouze částečnou úhradu hodnoty technického zhodnocení provedeného nájemcem, je u vlastníka (pronajímatele) nepeněžním příjmem podle § 23 odst. 6 zákona rozdíl mezi úhradou a hodnotou technického zhodnocení, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona nebo hodnotou technického zhodnocení stanovenou znaleckým posudkem.

§ 24 odst. 1

Za daňové výdaje se podle § 24 odst. 1 zákona považují také

1. U vlastníka (pronajímatele) hodnota nepeněžního plnění nájemného hrazená 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.

§ 24 odst. 2

1. Výdaje (náklady) vymezené v § 24 odst. 2 zákona jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona bez ohledu na skutečnost, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními tohoto zákona nebo jiného zvláštního právního předpisu.
39. Daňovým výdajem (nákladem) je zůstatková cena technického zhodnocení provedeného nájemcem, pokud nájemce podle smlouvy uvede pronajatý majetek při skončení nájmu do původního stavu, a to ve zdaňovacím období, kdy byl majetek uveden do původního stavu.

§ 29

1. Za majetek pořízený úplatně se podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona považuje pouze majetek nabytý koupí nebo směnou.
4. Součástí vstupní ceny nejsou daně uvedené v § 25 odst. 1 písm. s) zákona.
5. Součástí vstupní ceny je i daň z přidané hodnoty, a to
 - a) u neplátce daně z přidané hodnoty,
 - b) u plátce daně z přidané hodnoty, který neuplatnil nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet podle zákona o DPH.

6. U souboru movitých věcí se vstupní cena stanoví jako součet cen jednotlivých věcí; přitom jednotlivé věci souboru mohou mít cenu i nižší, než je minimální vstupní cena uvedená v § 26 odst. 2 zákona.

§ 33

Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

Příloha 2: Nájemní smlouva

Nájemní smlouva uzavřená podle zák. č. 116/1990 Sb. o nájmu a podnájmu nebytových prostor mezi:

[redacted]
na straně jedné (dále jen pronajímatelel)

a

[redacted]
na straně druhé (dále jen pronajímatelel) *nájemce*

I. Předmět smlouvy

(1) Předmětem této smlouvy je pronájem nebytových prostor v přízemí budovy pronajímatele [redacted] za účelem provozu mikrobiologické laboratoře.

(2) Celková plošná výměra pronajatých prostor: 215 m²
Tato plocha se dělí na:
Nebytové prostory: 162 m²
Skladové prostory: 53 m²

II. Doba nájmu

Nájem se uzavírá na dobu neurčitou. Počíná běžet od 01.12.2009.

III. Výše nájemného a služeb

Obě strany se dohodly na ceně za nájemné a služby takto:

Cena za nájemné nebytových prostor ve výši:	550,- Kč /m ² /rok bez DPH
Cena za nájemné skladových prostor ve výši:	400,- Kč /m ² /rok bez DPH
Cena za služby nebytové prostory ve výši:	800,- Kč /m ² /rok bez DPH
Cena za služby se dále dělí na:	
služby za energii (elektřina, plyn) ve výši:	650,- Kč /m ² /rok bez DPH
a služby ostatní (kan.odpad, vodné, stočné, ...) ve výši:	150,- Kč /m ² /rok bez DPH
Cena za služby skladové prostory ve výši:	400,- Kč /m ² /rok bez DPH
Cena za služby se dále dělí na:	
služby za energii (elektřina, plyn) ve výši:	400,- Kč /m ² /rok bez DPH
a služby ostatní (kan.odpad, vodné, stočné, ...) ve výši:	0,- Kč /m ² /rok bez DPH

IV. Výpočet nájemného a služeb

Celková výše nájmu a služeb za za měsíc

Nájemné-nebytové prostory:	550 x 162 / 12	je	7 425,00 Kč	plus DPH 0 %	je	7 425,00 Kč
Nájemné-skladové prostory:	400 x 53 / 12	je	1 766,70 Kč	plus DPH 0 %	je	1 766,70 Kč
Služby - el. energie, plyn:	650 x 162 / 12	je	8 775,00 Kč	plus DPH 19 %	je	10 442,30 Kč
Služby - úklid, vodné, odpad:	150 x 162 / 12	je	2 025,00 Kč	plus DPH 19 %	je	2 409,80 Kč
Služby - el. energie, plyn:	400 x 53 / 12	je	1 766,70 Kč	plus DPH 19 %	je	2 102,30 Kč
Služby - úklid, vodné, odpad:	0 x 53 / 12	je	0,00 Kč	plus DPH 19 %	je	0,00 Kč
Celkem:			bez DPH: 21 758,30 Kč			s DPH: 24 146,00 Kč

V. Splatnost nájemného a služeb

(1) Celkovou částku vypočítanou v bodě IV. bude nájemce hradit v měsíčních splátkách na základě faktury vystavené pronajímatelem vždy k patnáctému dni nového měsíce, a to na účet pronajímatele [redacted].

(2) V případě více než jednoměsíčního prodloužení jakékoliv platby z této smlouvy, je pronajímatelel oprávněn vypovědět nájemní smlouvu v jednoměsíční výpovědní lhůtě, která začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po doručení výpovědi.

- (3) Strany se dohodly, že výše nájemného se může měnit překročí-li index inflace od data uzavření smlouvy 5%.
- (4) V případě, že dojde ke změně cen elektrické energie, plynu, vody atd., pronajímatel si vyhrazuje právo stanovit cenu novou s účinností od data, ke kterému došlo ke změně ceny. Případný dodatek ceny služeb uhradí nájemce.
- (5) Výše nájemného a služeb je stanoveno dohodou jako smluvní.
- (6) V částce pronájem je zahrnut nájem prázdného nájemního prostoru vybaveného podlahovinou.
- (7) V částce služby je zahrnuto: dodávka elektrické a tepelné energie, vodné, stočné, odvoz kancelářských odpadků, úklid společných prostor, a údržba přístupové trasy na pozemku pronajímatele v zimním období.

VI. Práva a povinnosti pronajímatele

- (1) Pronajímatel má právo kontroly nebytových prostor, které jsou předmětem této smlouvy.
- (2) Pronajímatel nedává nájemci právo pronajaté prostory dále pronajmout jinému subjektu.
- (3) Pronajímatel se zavazuje udržovat pronajaté prostory ve stavu schopném k účelu užívání. Pronajímatel se zavazuje umožnit nájemci nutné úpravy pro jeho předmět podnikání.
- (4) Pronajímatel není odpovědný nájemci za dočasně přerušeni dodávky el. energie, plynu, vody či poruchy kanalizace vzniklé mimo jeho zavinění. Telefonní linka k použití pro nájemce nepatří k povinnostem pronajímatele. Souhlasí však s tím, aby na náklad nájemce byla do pronajátého prostoru zavedena.

VII. Práva a povinnosti nájemce

- (1) Nájemce je povinen při svém provozu dodržovat všechny hygienické, bezpečnostní, ekologické, protipožární a další předpisy vztahující se k jeho předmětu podnikání. Současně je povinen se chovat tak, aby svou činností nerušil ostatní nájemce objektu. V případě, že způsobí sám či jeho zaměstnanci nebo zákazníci škodu na pronajátých prostorách, pak je povinen k jejímu odstranění na svůj náklad.
- (2) Nájemce přebírá prostory ve stavu, se kterým byl seznámen při podpisu této smlouvy a zavazuje se, že je bude používat výhradně k výkonu svého předmětu podnikání. Po skončení nájmu je nájemce povinen pronajaté nebytové prostory předat pronajímateli v řádném stavu.
- (3) Nájemce má právo užívat společné hygienické zařízení.
- (4a) Smluvní strany se dohodly, že nájemce je oprávněn provést stavební úpravy pronajátých prostor tak, aby byly zajištěny veškeré náležitosti provozu zdravotnického zařízení. Náklady na případné úpravy nese nájemce.
- (4b) Přílohou smlouvy je protokol o převzetí prostor.

VIII. Ukončení nájmu

- (1) Tato nájemní smlouva může být ukončena písemnou dohodou smluvních stran nebo výpovědí.
- (2) Výpověď smlouvy mohou podat obě smluvní strany a to ve výpovědní lhůtě, která činí tři měsíce a počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po doručení výpovědi druhé smluvní straně.
- (3) Pronajímatel je oprávněn dát nájemci výpověď v jednoměsíční výpovědní lhůtě, pokud podstatným způsobem porušil tuto nájemní smlouvu, nebo pokud je v prodlení s placením nájemného a služeb.

IX. Závěrečná ustanovení

- (1) Pokud tato smlouva nestanoví jinak, pak se na ni vztahují obecně závazné právní předpisy.
- (2) Tato smlouva je vypracována ve třech vyhotoveních, každá smluvní strana obdrží jedno její vyhotovení a jedno vyhotovení obdrží právní oddělení zastupující [REDAKCE]. Všechna tři podepsaná vyhotovení mají stejnou právní sílu.
- (3) Dodatky a změny této smlouvy lze činit výhradně písemnou formou.
- (4) Tato smlouva nabývá platnosti podpisem obou smluvních stran a účinnosti dnem 1.11.2009.

Smluvní strany prohlašují, že si tuto smlouvu přečetly, že je projevem jejich pravé a svobodné vůle a že nebyla podepsána v tísní ani za jinak jednostranné nevhodných podmínek. Na důkaz souhlasu s jejím obsahem připojují své podpisy.

[REDAKCE]
prónajímatel

dne: 23.11.2009

[REDAKCE]
nájemce

[REDAKCE]

Příloha 3: Dodatek nájemní smlouvy č. 1

Dodatek nájemní smlouvy č. 1

Pronajímatel: [REDACTED]

a

Nájemce: [REDACTED]

I. Vzhledem k tomu, že nájemce provedl dle ustanovení bodu VII, písm. 4a nájemní smlouvy stavební úpravy (technické zhodnocení) v objektu [REDACTED], souhlasí pronajímatel s tím, aby nájemce odepisoval technické zhodnocení.

[REDACTED] 24. 2. 2010

Pronajímatel [REDACTED] Nájemce [REDACTED]

Příloha 4: Inventární karta technického zhodnocení

INVENTÁRNÍ KARTA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Číslo: 1

List číslo: 1

Název (popis)		
Technické zhodnocení budovy v nájmu		
Pořizovací cena v Kč	Datum pořízení	Poznámka v roce 2012 zvýšení TZH po kontrole FÚ o 39 602 Kč
203 261	24. 2. 2010	
Způsob odpisování	Odpisová skupina	
rovnoměrný / zrychlený	1 2 3 4 5 <input checked="" type="checkbox"/> 6	

Číslo řádku	Rok	Zůstatková cena na začátku období	Daňový odpis	Zůstatková cena na konci období	Pozn.
1	2011	203 261	4 066	199 195	
2	2012	238 797	9 552	229 245	zvýšení ZC
3	2013	229 245	9 357	219 888	
4	2014	219 888	4 581	215 307	

Příloha 5: Položky technického zhodnocení

ÚČETNÍ DENÍK - opis vět v seznamu

firma: ██████████

z

strana:

1

Datum	Doklad	Text	Celkem Druh
14.12.2009	F2091706,v1900420	podlaha-výměna PVC	28159.00
16.12.2009	F2091725,v2009045	elektroinstal.práce/Ves	15982.00
30.11.2009	F2091595,v182009	zedn.a obkl.práce	48235.46
08.12.2009	F2091649,v09034	instal.a staveb.práce/V	23800.00
10.12.2009	F2091659,v72009	sádrokarton.+malíř.prác	38485.00
18.11.2009	d879	popl./změna v užívání o	1000.00
25.11.2009	F2091572,v09033	instalatérské a staveb.	47600.00
24.02.2010	u20	zařaz.TZH do užívání	203261.46