|  |
| --- |
| Hmotný a nehmotný majetek |
| Podkladové materiály – část 3 |
| Ing. Jiří Klíma |

**TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY**

**ZDP § 33 – TZ hmotného majetku**

 (1) Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 80 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

 (2) Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

 (3) Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

**Přechodná ustanovení k hmotnému majetku – zákon 609/2020 Sb.**

13. Na hmotný majetek pořízený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

14. Na hmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 a na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. ledna 2020 lze od 1. ledna 2020 použít zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; využije-li poplatník takový postup, použije se na tento majetek zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ve všech následujících zdaňovacích obdobích.

15. Na hmotný majetek pořízený ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

**Speciální úprava daně z příjmů – součást stavby vs. samostatná movitá věc**

**§ 26 odst. 2 ZDP** – Za samostatné hmotné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

**Příloha 1 ZDP Třídění majetku do odpisových skupin** - +++++) Nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.

**Zákon 183/2006 Sb., stavební zákon § 2**

(5) Změnou dokončené stavby je

 a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,

 b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,

 c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.

**Pokyn GFŘ D-22 k § 33 ZDP**

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.

**ZDP § 32a – TZ nehmotného majetku – platné do 31.12.2020**

(6) Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou v odstavci 4, nejméně však

 a) audiovizuální díla po dobu 9 měsíců,

 b) software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,

 c) nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,

 d) ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců.

 Dojde-li po ukončení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku s pořizovací cenou nižší než 60 000 Kč, jehož účetní odpisy byly uplatňovány jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2, ke zvýšení pořizovací ceny na částku převyšující 60 000 Kč, odpisuje se tento nehmotný majetek ze vstupní ceny při splnění podmínek uvedených v odstavci 1 jako nově pořízený nehmotný majetek; přitom odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy. Při prodloužení doby užívání práva sjednaného smlouvou na dobu určitou zvýší poplatník o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu a pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo právo užívání prodlouženo, a to rovnoměrně bez přerušení do konce doby nově sjednaného práva užívání.

Judikatura k TZ NHM - 9 Afs 122/2007-88 [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) Upgrade SW

**Přechodná ustanovení k nehmotnému majetku – zákon 609/2020 Sb.**

10. Na nehmotný majetek pořízený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a na technické zhodnocení tohoto majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

11. Na nehmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 lze od 1. ledna 2020 použít zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; využije-li poplatník takový postup, použije se na tento majetek a na technické zhodnocení tohoto majetku zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ve všech následujících zdaňovacích obdobích.

12. Na nehmotný majetek pořízený ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. [586/1992 Sb.](ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

**ZDP § 24 odst. 2 písm. zb) – „malé technické zhodnocení“**

zb) *(daňovým nákladem jsou)* výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1

**ZDP § 29 odst. 3 – způsob nakládání s technickým zhodnocením**

(3) Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Ustanovení předchozí věty se nepoužije u technického zhodnocení v případech uvedených v odstavcích 1, 4 a 6, § 30a odst. 5 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6 nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování. Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje na technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 6 vždy samostatně.

**Vyhláška 500/2002 Sb. - § 47 účetní vymezení TZ**

(4) Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „B.II.1.2. Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.

**Opravy – Vyhláška 500/2002 Sb. § 47**

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady

**Starší i nová judikatura: jednu stavební akci lze dělit Opravy x TZ** (zdroj: Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí, PhDr. Milan Skála)

16 Ca 209/2001 ze dne 2.8.2002, 9 Afs 141/2007-83 ze dne 7. 5. 2008, 9 Afs 58/2012-38 ze dne 21. 2. 2013, 2 Afs 17/2012-26 ze dne 21. 5. 2013

**Některá nová judikatura posledních 7 let: dělení není možné:**

• 8 Afs 66/2012-29 ze dne 29. 3. 2013

• 8 Afs 65/2012-41 ze dne 29. března 2013

• 8 Afs 36/2011-103 ze dne 23. 2. 2012,

• 8 Afs 33/2011-99 ze dne 23. 2. 2012

• 5 Afs 85/2009–67 ze dne 16. listopadu 2010

• 5 Afs 107/2008-49 ze dne 14. 12. 2009

• 5 Afs 106/2008-47 ze dne 14. 12. 2009

• 2 Afs 53/2008–48 ze dne 9. října 2008

„…pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou.

Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný projekt, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud opakuje, že i náklady na drobné opravy mohou být posouzeny jako náklady na technické zhodnocení, došlo-li k nim právě v souvislosti s technickým zhodnocením.“

**Změna ceny z jiných důvodů, než je technické zhodnocení**

Interpretace NUR I 26 - Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele) – snížení ceny majetku

Interpretace NUR I–27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek

Interpretace NUR I–28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek

**ZDP § 29**

(7) Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

**TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ NAJATÉHO MAJETKU**

**ZDP § 28 (3)**

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořizovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zatřídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing.

(7) U poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem. Při ukončení takového užívání nebo zrušení souhlasu s odpisováním se postupuje obdobně jako při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele hmotného majetku s odpisováním nájemcem. Pro účely tohoto ustanovení je poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, v postavení nájemce a poplatník, který přenechal k užívání tento majetek, v postavení odpisovatele hmotného majetku.

**Zákon 89/2012 Sb., občanský zákoník – nemovité a movité věci**

 § 498 Nemovité a movité věci

 (1) Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.

 (2) Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.

§ 506 (1) Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.

 (2) Není-li podzemní stavba nemovitou věcí, je součástí pozemku, i když zasahuje pod jiný pozemek.

§ 507 Součástí pozemku je rostlinstvo na něm vzešlé.

§ 508 (1) Stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) není součástí nemovité věci zapsané

do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není. Výhrada bude vymazána, prokáže-li vlastník nemovité věci nebo jiná osoba oprávněná k tomu podle zápisu ve veřejném seznamu, že se vlastník nemovité věci stal vlastníkem stroje.

§ 509 Liniové stavby, zejména vodovody, kanalizace nebo energetická či jiná vedení, a jiné předměty, které ze své povahy pravidelně zasahují více pozemků, nejsou součástí pozemku. Má se za to, že součástí liniových staveb jsou i stavby a technická zařízení, která s nimi provozně souvisí.

**ZDP § 23 (6) – nepeněžní příjem pronajímatele**

Za příjmy se považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem

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

1. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) a výdaje na dokončené technické zhodnocení, za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem; toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,

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

3. ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu; toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem

**Pokyn GFŘ D-22 k** **§ 23 odst. 6**

 1. Za nepeněžní plnění se nepovažují daňové výdaje spojené se zajišťováním správy nemovitých věcí a s obvyklým udržováním, které je povinen hradit nájemce v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci.

 2. Příjmem vlastníka je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to

a) u vlastníka, který vede účetnictví, v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle právních předpisů upravujících účetnictví, při respektování věcné a časové souvislosti,

b) u ostatních vlastníků v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.

 3. U vlastníka 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 poskytne nájemci pouze částečnou úhradu hodnoty technického zhodnocení provedeného nájemcem, je u vlastníka 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.

**Koordinační výbor 479/15.6.2016 -** **Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele**

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

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

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

**Judikatura k TZ najatého majetku – 7 Afs 28/2013** [**www.nssoud.cz**](http://www.nssoud.cz) **-** převod TZ na druhého nájemce

Správci daně a městský soud tedy posoudily správně právní otázku, pokud dospěly k závěru, že stěžovatel na sebe nemohl soukromoprávním úkonem převést veřejné subjektivní právo společnosti NP uplatňovat jako nájemce podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů daňové odpisy technického zhodnocení na pronajaté budově. Společnost NP proto ani nemohla stěžovateli poskytnout zdanitelné plnění, za něž by stěžovatel této společnosti zaplatil a v souvislosti s nímž by uplatňoval nárok na odpočet DPH, neboť plnění, které s ohledem na svoji právní povahu nebylo možné, nemohlo být poskytnuto.

**Ukončení nájmu, uvedení najatého majetku po provedeném TZ do původního stavu**

**ZDP § 24 odst. 2 písm. tb)**

tb) *(daňovým nákladem je)* zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním do výše náhrady výdajů (nákladů) vynaložených na toto technické zhodnocení

**Pokyn GFŘ D-22 k § 24 ZDP**

39. Daňovým výdajem u nájemce je zůstatková cena technického zhodnocení provedeného nájemcem, pokud nájemce podle smlouvy uvede najatý majetek při skončení nájmu do původního stavu, a to ve zdaňovacím období, kdy byl majetek uveden do původního stavu.