

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Lenka Fajmonová

Technické zhodnocení z pohledu daní z příjmů

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 17. 03. 2019

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 134 452 znaků včetně mezer.

Lenka Fajmonová

V Praze dne 17.03.2019

Obsah

Úvod.....	1
1. Technické zhodnocení majetku	3
1.1. Technické zhodnocení hmotného majetku z pohledu daní z příjmů	4
1.1.1. Definice technického zhodnocení hmotného majetku	4
1.1.1.1. Limit výdajů.....	5
1.1.1.2. Zařazení do kategorie.....	6
1.1.2. Odpisování technického zhodnocení hmotného majetku.....	12
1.1.2.1. Rovnoměrné odpisování.....	13
1.1.2.2. Zrychlené odpisování	14
1.1.3. Hmotný majetek	15
1.1.3.1. Samostatné movité věci	15
1.1.3.2. Soubory movitých věcí	20
1.1.3.3. Jiný majetek.....	21
1.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku z pohledu daní z příjmů	22
1.2.1. Odpisování technického zhodnocení nehmotného majetku.....	24
1.2.2. Nehmotný majetek.....	25
1.3. Technické zhodnocení na cizím majetku z pohledu daní z příjmů	27
1.3.1. Nájemné plněno technickým zhodnocením	29
1.3.2. Technické zhodnocení nad rámec nájemného	30
1.3.3. Odpisování technického zhodnocení podnájemcem	32
1.4. Technické zhodnocení majetku z pohledu účetnictví.....	36
2. Porovnání se slovenskou úpravou	39
2.1. Definice technického zhodnocení	39
2.2. Odpisování technického zhodnocení majetku.....	41
2.2.1. Rovnoměrné odpisování.....	42
2.2.2. Zrychlené odpisování	45
3. Závazné posouzení.....	46
Závěr.....	52
Seznam použitých zdrojů.....	54
Abstrakt: Technické zhodnocení z pohledu daní z příjmů.....	64
Abstract: Capital improvement from the income tax viewpoint	65

Úvod

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku je problematika, která je velmi často diskutována v odborných kruzích. Vzhledem k její komplexnosti je zde mnoho otázek, na které neexistuje všeobecný konsenzus a to způsobuje nejistotu daňových subjektů při aplikaci daňových zákonů. Navíc zde v posledních letech dochází k legislativními vývoji který, ačkoli v mnoha případech lze hodnotit jako pozitivní, sebou zákonitě přináší i další otázky, které je třeba vyřešit. Ačkoli se však jedná o téma významné, neexistuje na něj mnoho zdrojů v odborné literatuře, které by se tématem zabývaly hlouběji. Většina publikací a článků technické zhodnocení dlouhodobého majetku zmiňuje čistě okrajově a spíše jen orientačně zmiňuje pouze zákonnou definici, či výňatky z pokynů Generálního finančního ředitelství. Alternativně zde existuje několik diplomových, či bakalářských prací studentů daňových, či správních oborů, právní pohled na věc ovšem většinou chybí. Těchto zdrojů jsem se pokoušela maximálně využít, ale vzhledem k jejich nedostatku a také starších dat publikace jsem byla nucena ve většině případů sáhnout po dalších zdrojích, které tuto problematiku aktivně řeší.

Jako cíl své práce jsem si stanovila analyzovat současnou právní úpravu technického zhodnocení, poukázat na její nedostatky a navrhnout její případné změny. Mimo to je mým záměrem i komparace tuzemské úpravy s relativně blízkou úpravou slovenskou a poukázat na oblasti, ve kterých by bylo vhodné se jí inspirovat.

Ve své práci jsem se nejprve pokusila vyložit a analyzovat současnou úpravu technického zhodnocení z pohledu daní z příjmů a její historický vývoj a definovat jeho jednotlivé kategorie. Věnovala jsem se také definici hmotného a nehmotného majetku a tomu, jak jejich odlišné vnímání může dopadat na technické zhodnocení a potažmo tak i na základ daně poplatníka a jeho výslednou daň. Dále jsem se zaměřila na odpisování dlouhodobého majetku a to, jak je toto odpisování, jeho výše a doba ovlivněna technickém zhodnocením. To jsem také v textu demonstrovala na tabulkách, které sledují průběh daňových odpisů a znázorňují jejich změny při zvýšení vstupní, respektive zůstatkové ceny. Zabývala jsem se také technickým zhodnocením cizího majetku a nejnovějším vývojem v této oblasti. Dále jsem se zabývala porovnáním české a slovenské právní úpravy technického zhodnocení a poukázala na několik případů, kdy by se jí český zákonodárce, v zájmu zjednodušení a jednoznačnosti, mohl inspirovat. V závěru jsem se poté věnovala institutu závazného posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením.

Při své práci jsem použila několika vědeckých metod. V první řadě jsem text analyzovala ze stránky jazykové. Věnovala jsem se významu jednotlivých pojmů a v několika případech poukazovala na jeho odlišnost při porovnání právního a laického vnímání. S pomocí

důvodových zpráv a dobových článků jsem poté provedla historicko-teleologický výklad relevantních ustanovení. Konečně jsem také využila komparativní metody při porovnání české a slovenské úpravy technického zhodnocení.

Jako základní zdroje mé práce slouží formální prameny daňového práva, v čele se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a dále poté materiální prameny daňového práva, mezi které lze řadit například relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zápisy z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR, pokyny a sdělení Generálního finančního ředitelství a v neposlední řadě ovšem také i komentáře k daňovým zákonům a jiná odborná literatura vztahující se k tématu.

1. Technické zhodnocení majetku

Vzhledem k tomu, že technické zhodnocení se vždy vztahuje k určitému majetku, považují za nutné předem tento pojem vymežit. Z občanskoprávního hlediska je majetek definován v § 495 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „**občanský zákoník**“) jako souhrn všeho, co osobě patří. Obdobně v teorii účetnictví je pojem majetek často používán jako synonymum pro aktiva, což jsou účetní jednotkou vložené a penězi ocenitelné prostředky, které mají přinášet budoucí ekonomický prospěch¹. Takovéto zjednodušené chápání ovšem není v souladu s § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „**zákon o účetnictví**“), ve kterém je naznačeno, že účetní předpisy tyto pojmy jako shodné nevnímají, neboť se zde zmiňuje, že: „*Účetní jednotky, ..., účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv...*“. Podobné vyjádření je možné nalézt i v § 1 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „**vyhláška č. 500/2002 Sb.**“). Zde je uvedeno, že tato vyhláška upravuje označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv. Z těchto vyjádření je možné dovodit, že ačkoliv v teorii se jedná o často zaměňované termíny, je nutné v případě účetních předpisů vnímat jejich odlišnost. Význam jednotlivých účetních pojmů je totiž často otázkou zvyklostí mezi účetními odborníky a většina z nich nemá pevně zažitou definici. Pod pojmem „jiná aktiva“ je obvykle možno nalézt tzv. náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a také příjmy příštích období². Tento výraz je poté možné nalézt uvedený např. v Příloze č. 1 vyhlášky pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 504/2002 Sb.³, v rozvahách účetních jednotek, ovšem často bývá nahrazen termínem časové rozlišení aktiv⁴.

Majetek je poté možné z účetního hlediska dělit na dlouhodobý a krátkodobý v závislosti na době jeho použitelnosti. Pokud je tato doba delší než dvanáct měsíců, lze majetek považovat za dlouhodobý a dále ho dělit na hmotný, nehmotný, či finanční v závislosti na jeho

¹ NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024758039. s. 25.

² DVOŘÁKOVÁ, Dana; BŘEZINOVÁ, Hana. § 2 . In: BŘEZINOVÁ, Hana aj. *Zákon o účetnictví: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-2-27]. ASPI_ID KO563_1991CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

³ Vyhláška č. 504/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Např. Příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

podstatě. V opačném případě se bude jednat o krátkodobý majetek s dobou použitelnosti kratší než dvanáct měsíc jako jsou například zásoby⁵. Z pohledu § 26 a § 32a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „**zákon o daních z příjmů**“) je potom za majetek považován především majetek dlouhodobý, jelikož se předpokládá doba jeho použitelnosti delší než jeden rok⁶. Tento majetek se poté dále dělí na hmotný a nehmotný a podrobněji se jemu a jeho vlivu na případné technické zhodnocení věnuji v dalších kapitolách.

V důsledku toho, že je dané aktivum zákonem o daních z příjmů považováno za majetek je nutné zpravidla výdaje vynaložené na jeho pořízení uplatňovat postupně formou odpisů⁷, namísto jednorázově. Výši těchto odpisů může daňový subjekt do určité míry svou vůlí ovlivnit, ovšem ve velké míře je závislá na zákonem stanovených pravidlech, která postup výpočtu odpisu určují. Jednou z proměnných, které při výpočtu odpisu jeho výši ovlivňují je právě technické zhodnocení, kterému se v této práci z pohledu daní z příjmů věnuji. Technické zhodnocení ovšem není, stejně jako odpisy na něj navázané, záležitostí čistě daňového práva, ale vyskytuje se i v účetnictví, ačkoliv v dnes již odlišné podobě.

1.1. Technické zhodnocení hmotného majetku z pohledu daní z příjmů

1.1.1. Definice technického zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení obecně definuje pro účely daní z příjmů § 33 zákona o daních z příjmů jako: „...výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb).“

Ačkoliv jazykový výklad pojmu a také časté označování technického zhodnocení jako „oprava vyšší kvality“ by sváděly k myšlence, že při něm skutečně dochází k zlepšení stavu majetku a popřípadě i jeho vyšší výnosnosti, či výkonnosti, v praxi se můžeme setkat i s případy tzv. „negativního/záporného technického zhodnocení“, kdy dojde např. ke změně a snížení technických parametrů, tedy rekonstrukci, nebo k zúžení využitelnosti či použitelnosti majetku,

⁵ NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024758039. s. 23-24.

⁶ § 26, odst. 2, písm. a) a § 32a, odst. 1, písm. c) zákona o daních z příjmů.

⁷ Výjimkou je např. § 27 zákona o daních z příjmů, kde je upraven hmotný majetek vyloučený z odpisování.

tedy k modernizaci⁸. S takovouto situací se často setkáme u strojů, kdy je součástka vyměněna za méně výkonnou náhradu.

Definice pojmu obsahuje dvě kumulativní podmínky, které musí být splněny současně, aby bylo možné výdaje automaticky považovat za technické zhodnocení. Jedná se o podmínku přesažení limitu a zařaditelnost provedených úprav do jedné z taxativně vymezených kategorií.

1.1.1.1. Limit výdajů

Zákonem jsou předpokládány dva druhy technického zhodnocení a to podlimitní a nadlimitní. Nadlimitní výdaje, tedy výdaje v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého majetku přesahující částku 40 000 Kč (resp. 20 000 Kč, nebo 10 000 Kč dle zdaňovacího období) jsou povinně řešeny v režimu technického zhodnocení, zatímco zařazení podlimitních výdajů závisí na vůli poplatníka, který je může jednorázově zařadit do daňových výdajů. Je ovšem také možné i podlimitní výdaje považovat za dobrovolné technické zhodnocení a nakládat tak s nimi, pokud je ovšem zároveň splněna druhá „věcná“ podmínka a poplatník se pro tento postup rozhodne. Takováto situace připadá v úvahu například, pokud poplatník provádí velké množství podlimitních modernizací u značného množství majetku a není pro něj únosné sledovat případné překročení limitu. Jako další je také možno uvést situaci, kdy má poplatník výdaje a příjmy v takové výši, že pro něj případné další zvýšení výdajů není výhodné a raději by danou částku využil v dalších zdaňovacích obdobích ve formě odpisů⁹.

Tento limit je historicky navázán na minimální vstupní cenu majetku, po jejímž dosažení je považován za hmotný majetek pro účely daní z příjmů. Do definice byl přidán zákonem č. 259/1994 Sb.¹⁰ a to ve výši 10 000 Kč, což odpovídalo tehdejšímu limitu pro hmotný majetek, který zákon obsahoval od počátku. Novelou č. 149/1995 Sb.¹¹ byl tento limit zvýšen na 20 000 Kč a zároveň byla také zavedena možnost podlimitního technického zhodnocení. Konečně pak byl limit zákonem č. 168/1998 Sb.¹² zvýšen na dnešních 40 000 Kč.

⁸ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 35.

⁹ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 50.

¹⁰ Zákon č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Zákon č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Zákon č. 168/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

1.1.1.2. Zařazení do kategorie

Druhou podmínkou technického zhodnocení je zařaditelnost výdajů jako výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce nebo modernizace. V tomto případě není dobrovolné zařazení možné a podmínka musí být splněna, aby mohly být dané výdaje za technické zhodnocení považovány.

Pojmy nástavba, přístavba a stavební úpravy byly definovány § 1 odst. 3 vyhlášky č. 85/1976 Sb. Federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj, o podrobnější úpravě územního řízení a stavebního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „**vyhláška č. 85/1976 Sb.**“). Na toto ustanovení odkazoval § 33 zákona o daních z příjmů v poznámce pod čarou až do novely č. 438/2003 Sb.¹³, která poznámku pod čarou změnila na § 139b zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů poté, co do něj byla definice v nezměněné podobě přenesena¹⁴. Tento odkaz, na tehdy již zrušený zákon, byl později zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb.¹⁵ o změně zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva odstraněn společně s poznámkou a dosud nebyl nahrazen.

Poznámka pod čarou sice není závazným pravidlem chování¹⁶, ani pravidlem pro interpretaci daného ustanovení¹⁷, slouží však jako legislativní pomůcka a může nám pomoci objasnit vůli zákonodárce a orientovat se v právních předpisech. Zde poznámka odkazovala na existující právní předpis, který obsahoval vysvětlení použitých pojmů, jejichž definice se dnes nachází v § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**stavební zákon**“). Nabízí se zde myšlenka, zda zákonodárce odkaz neodstranil právě proto, aby interpretace nadále nevycházela ze stavebního zákona, ovšem pokud toto skutečně bylo záměrem, pak nedomyšleným. Daňové zákony totiž definici těchto pojmů neobsahují a proto je nadále nezbytné se při posuzování technického zhodnocení obracet na stavební zákon. Takový postup také odpovídá požadavku na jednotnost právního řádu, který by neměl vykazovat významné rozdíly v pojmosloví a při užívání

¹³ Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Byl ovšem vypuštěn demonstrační výčet stavebních úprav.

¹⁵ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Legislativní pravidla vlády. In: *Vláda České republiky* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky, 1998 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>, čl. 47 odst. 1

¹⁷ Nález sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259).

totožného pojmu v několika předpisech je vhodné, aby měl stejný či podobný význam¹⁸, není-li definice pojmu omezena pouze na daný právní předpis.

Nástavba je definována jako změna dokončené stavby, kterou se stavba zvyšuje. Zákon zde nestanovuje minimální požadované zvýšení a proto je tedy jakékoliv zvýšení stavby její nástavbou, pokud dojde ke zvýšení obou bokorysů stavby¹⁹. Pojem stavba je zde nutné vykládat dle odstavce § 2 odst. 4 stavebního zákona, který stanoví, že se jím rozumí podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby a proto i zvýšení části stavby může být pokládáno za nástavbu²⁰.

Naopak, jedná-li se o úpravu horizontálních rozměrů a dojde ke změně dokončené stavby jejím půdorysným rozšířením, jedná se o přístavbu, pokud bude vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou. Provozním propojením je dle judikatury Nejvyššího správního soudu existence komunikačního propojení²¹, zejména otvoru mezi původní a novou částí²², jako jsou například dveře, chodba nebo okno. Přístavbou tudíž může být i garáž, pokud je dveřmi propojena se zbytkem stavby, ale může se jednat i o stavbu samostatnou, v případě že by měla s druhou stavbou pouze společnou stěnu. Existují rozpory ohledně toho, zda mohou být za provozní propojení považovány i např. tepelné či kanalizační rozvody²³, nebo zda je nutné pojem vnímat užěji, tedy bez inženýrských sítí a rozvodů²⁴. Tato problematika prozatím nebyla v praxi nijak extenzivně řešena a proto jen tedy nutné k jednotlivým případům přistupovat obezřetně a je pravděpodobné, že bude termín provozního propojení v určitých situacích vnímán ve své užší podobě, a jindy naopak šířeji.

Představme si, že proběhly stavební práce, jejichž výsledkem je prostora, která má jednu stěnu společnou se stavbou (např. továrnou), tedy dochází zde k půdorysnému rozšíření, ale dveře a okna do ní vedou z pozemku a tedy se stavbou nemá provozní propojení otvorem. Z, a do prostory, ovšem vedou vodovodní potrubí, elektrické kabely a plynová potrubí, která prochází zbytkem budovy a jsou napojena na stroje uvnitř stavby. V takovém případě je pravděpodobné, že zde bude inženýrská síť považována za provozní propojení vzhledem ke svému účelu, podobně jako v případě, kdy je zastřešení vchodových dveří považováno za

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2006, sp. zn. 28 Cdo 3045/2005.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2012, čj. 5 As 13/2011 - 97, www.nssoud.cz.

²⁰ Nejvyšší správní soud uvádí i možnost nástavby komínu či stožáru, pokud jsou stavbou.

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2012, čj. 5 As 13/2011 - 97, www.nssoud.cz.

²² Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15.12.2015, čj. 29 A 61/2013 - 95, www.nssoud.cz.

²³ Např. DĚRGEL, Martin. Technické zhodnocení hmotného majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství* [Systém ASPI]. 2010, (6), 20 [cit. 2018-02-21]. ASPI_ID LIT36239CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

²⁴ Např. BĚHOUNEK, Pavel. Technické zhodnocení staveb. *Daně a právo v praxi* [Systém ASPI]. 2000, (18), 2-6 [cit. 2018-02-21]. ASPI_ID LIT12455CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

přístavbu, neboť bylo vybudováno za účelem provozního využití při užívání domu²⁵. Takováto prostora tudíž je přístavbou a tedy i technickým zhodnocením.

Na druhou stranu je ale i nutno zmínit situaci, kdy do stejně řešené prostory je ze stavby vedena elektrická síť, která v prostoru napájí světla a zásuvky. V tomto případě si lze prostoru představit například jako dílnu vedle rodinného domu. Zde není možné provozní propojení odvodit ani od využití při užívání domu a proto se zde nebude jednat o přístavbu, ale o samostatnou stavbu.

Je namístě zde také zmínit, že Nejvyšší správní soud odmítl názor Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, který tvrdil, že provozní propojení je nutné vnímat jako společný účel využití a tudíž garáž, která plní funkci doplňkovou k rodinnému domu, nemůže být přístavbou. V tomto případě by ale bylo možné dojít ad absurdum k závěru, že přístavba využívaná jako herní místnost není přístavbou, protože její účel je jiný než zbytku stavby²⁶.

U přístavby se jedná o rozšíření půdorysní. K právní definici půdorysu se nejvíce přiblížíme v § 10 zákona č. 338/1992 o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, který před novelizací zákonem č. 344/2013 Sb.²⁷ uváděl: „U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem rozumí plocha ohraničená průmětem obvodu stavby dotýkající se povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině. U stavby se svislou nosnou konstrukcí se půdorysem rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek.“ Půdorys byl ale po novele daného zákona nahrazen pojmem zastavěná plocha a využívá definice ze stavebního zákona. Půdorys je tedy vhodné vykládat jako odborný termín užívaný ve stavebnictví, kde je považován za průnik vodorovné roviny budovou. Těchto půdorysů má stavba několik, aby v nich bylo možné zaznamenat co největší množství stavebně relevantních informací²⁸. Za přístavbu je typicky možné považovat terasu, kotelnu, či již výše zmíněnou garáž, pokud splňují zákonem stanovené podmínky.

Poslední kategorií technického zhodnocení definovanou ve stavebním zákoně jsou stavební úpravy, při nichž je zachováno vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Mimo to, se o ně jedná i v případě zateplení pláště stavby a to i přesto, že samotným zateplením pláště budovy dojde k jejímu půdorysnému rozšíření, či zvýšení stavby při zateplení střechy.

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2012, čj. 5 As 13/2011 - 97, www.nssoud.cz.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2007, čj. 3 As 72/2006, www.nssoud.cz.

²⁷ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ Konzultace s Ing. Lenkou Císařovou dne 8. března 2018.

Za stavební úpravu lze považovat například přestavbu (změna využití prostoru, a tomu odpovídající úpravy), vestavbu (např. půdní – tzn. změna půdy na obyvatelný prostor), podstatnou změnu vzhledu stavby (např. zazdění okna) nebo podstatnou změnu vnitřního zařízení (např. nové schodiště, zbourání, či vystavění nové příčky), jak bylo demonstrativně vypočteno již v § 1 odst. 3 vyhlášky č. 85/1976 Sb. V praxi velmi častou stavební úpravou, využívanou převážně pro kancelářské prostory, je tzv. fitout, kdy je provedena vestavba příček, které rozdělí velké prostory na menší buňky.

Ve všech třech případech se jedná o změnu dokončené stavby, tedy stavba musí být nejprve dokončena a teprve poté jsou na ni prováděny další stavební práce. V důsledku toho dojde k technickému zhodnocení, zvýšení vstupní ceny a zvláštnímu postupu při odpisování. Pokud by byly tyto stavební práce prováděny na stavbě ještě nedokončené, byly by výdaje vedeny na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a zvýšily by vstupní cenu stavby při aktivaci. Poté by byly odpisovány standardním způsobem.

Rekonstrukce a modernizace jsou potom pojmy definované přímo v § 33 zákona o daních z příjmů, ovšem i přesto přinášejí drobnou komplikaci v tom, že jsou často v běžné mluvě jako rekonstrukce či modernizace označovány stavební práce, které dané definice nenaplnují. Rekonstrukce často označuje navrácení v původní stav, tedy většinou opravu a modernizace potom posun stavebního, či technického provedení stavby do aktuálně žádanějšího stavu (z pohledu daní příjmů se může jednat i např. o rekonstrukci). Je tedy nutné mít na paměti, že ne na všechny práce ve stavební dokumentaci či smlouvě označené jako rekonstrukce, modernizace, nebo dokonce stavební úprava musí nutně být nahlíženo jako na technické zhodnocení. Vždy je nutné se zamyslet nad jejich skutečnou podstatou.

Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů²⁹. Technickými parametry jsou myšleny typické vlastnosti majetku, jejich charakterizující veličiny³⁰. Změna tedy musí nastat v pro majetek důležitém parametru, a jak dále zmíním, i v ne nevýznamné míře. Takovým technickým parametrem poté budou například izolační a tepelné vlastnosti budovy, operační paměť počítače, velikost jeho harddisku, výkonnost grafické karty, v odborné literatuře

²⁹ § 33 odst. 2, zákona o daních z příjmů.

³⁰ KOŽEŠÍNEK, Jaroslav; ŠTĚPÁNEK, Miroslav et al. *Ilustrovaný encyklopedický slovník: II. díl J - Pri*. Praha: ACADEMIA, 1981. ISBN 21-080-81. s. 960.

je nicméně zmiňována i poloha stavby ve smyslu vedení vodovodů, kanalizací a jiné technické infrastruktury³¹.

Za změnu technických parametrů podle zákona se ovšem dle Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992., o daních z příjmů Sb.³², (dále „**pokyn D-22**“) nepovažuje: „...*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.*“ Je nutné ovšem změnu materiálu vnímat v kontextu technologického řešení, které je nutné k užití daného materiálu. V případě výměny plastových rámu za dřevěné lze předpokládat, že daná změna nezpůsobí rozdílný způsob uložení oken do zdi. Na druhou stranu např. při změně podlahové krytiny je nutné zvážit, zda v určitých případech záměnou materiálu nedojde i ke změně způsobů jejich uchycení.

Změna parametrů ovšem nemusí nastat u celého majetku, neboť takový postup by umožnil obcházení zákona, jak je nastíněno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, čj. 8 Afs 4/2012 – 39: „*Daňový subjekt by totiž mohl v jednom zdaňovacím období provést změnu technických parametrů u 99 % určitého hmotného majetku a výdaje na tuto změnu zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V následujícím zdaňovacím období by pak dodatečně provedl změnu u zbylého 1 % tohoto majetku, čímž by se vyhnul daňovým důsledkům technického zhodnocení.*“

Ovšem nelze ani dospět k opačnému extrému, kdy by změna technických parametrů na 1 % majetku měla automaticky za následek nutnost odpisování výdajů (pokud by se jednalo o výdaje ve výši nad 40 000 Kč). V daném rozsudku se jednalo o výměnu vodovodního potrubí v rozsahu 73 % celku a technické zhodnocení zde bylo určeno z části právě proto, že se v porovnání k celku jedná o významnou část. Opět není možné přesně určit kolikaprocentní změna je nutná a vše je třeba posoudit v konkrétním případě. Za změnu účelu se potom dá považovat změna způsobu užití vzhledem ke kolaudačnímu rozhodnutí stavby, či původnímu určení stroje.

³¹ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 30-31.*

³² Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, Finanční zpravodaj [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2015, 6. 2. 2015, 49(3), 58-86 [cit. 2019-01-26]. Č. j.: 5606/15/7100-10110-011620. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-32015-20975>. ISSN 0322-9653.

Modernizace je definována jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku³³. Rozšíření může spočívat v rozšíření vodovodních a tepelných vedení v budově, nebo vybavení promývačky zlata sítím na štěrk.

Výše zmíněné pojmy ve své původní definici v zákoně č. 286/1992 Sb. o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů obsahovaly pouze majetek hmotný a to i přesto, že tehdejší

umožňoval i odpisy nehmotného majetku. Novelou č. 626/1992 Sb.³⁴ bylo toto omezení odstraněno a technické zhodnocení se tak začalo vztahovat i na nehmotný majetek.

Všechny tyto kategorie jsou určitou změnou majetku a to například v jeho rozměrech, technických parametrech či účelu použití. Tato změna se posuzuje vzhledem k jeho původním stavebně-technickým parametrům, a tyto parametry budou pro stavbu vyjádřeny stavebně-technickou dokumentací, v případě softwaru soustavou parametrů apod. Při posuzování technického zhodnocení je tedy důležité porovnávat původní stav majetku před započítáním změn a stav konečný³⁵. Při jeho posuzování také není rozhodující to, jakou metodou či způsobem bylo provedeno, a proto není rozhodující ani název či názvy dokumentů, které byly o provedených změnách pořizeny³⁶. Z judikatury vyplývá, že dokumentace stavby nazvaná „Oprava budovy“ nezaručuje, že bude na provedené práce skutečně nahlíženo jako na opravu a na „sanace vlhkého zdiva elektroosmózou“ bude nahlíženo jako na technické zhodnocení, bez ohledu na to, že se jedná o nejchopitelnější metodu, v dokumentaci označovanou jako oprava. Sanace jako pojem sice významově znamená ozdravení, zhojení, ovšem v judikátem konkrétně zmíněném případě při této metodě došlo k vybavení stavby prostředky nutnými k udržování suchého stavu, a tedy došlo ke změně oproti jejímu stavu původnímu.³⁷

V souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „**daňový řád**“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud tedy dojde k závěru, že vynaložené výdaje technickým zhodnocením nejsou a hodlá je jednorázově uplatnit jako výdaj, musí být schopen tento závěr podpořit příslušnými dokumenty.

³³ § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

³⁴ Zákon č. 626/1992 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, čj. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2008, čj. 1 Afs 37/2008 - 79, www.nssoud.cz.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2007, čj. 1 Afs 29/2006, www.nssoud.cz.

Pro účely daní z příjmů není nezbytně nutné, abychom přesně určili, o jakou z kategorií se jedná, ba dokonce není často ani možné výdaje podřadit pouze pod jednu z nich. Je velmi časté, že výdaje na stavební úpravy budou zároveň odpovídat i výdajům vynaloženým na rekonstrukci. Jejich podřazení pod obě kategorie sice není na škodu, ovšem není nutné k určení, že se jedná o technické zhodnocení. Obdobně je též možné, aby byla na stavbě v jednom časovém úseku provedena jak nástavba, přístavba tak i stavební úprava. Z tohoto důvodu se v textu nebudu pokoušet o vyčerpávající popis, který by kategorie od sebe přesně oddělil, pokud není jasné, do které z nich by byly výdaje zařazeny.

1.1.2. Odpisování technického zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení má vliv na průběh odpisování (tedy zahrnování odpisů majetku do výdajů vztahujících se ke zdanitelným příjmům) a je jednou z častých příčin nesrovnalostí při kontrole odpisové soustavy daňového subjektu. V případě budov, které jsou často technicky zhodnocovány v skoro každém zdaňovacím období po desítky let, je potom ve většině případů nutné vyžádání karty majetku a pečlivá kontrola, zda subjekt správně určil daňové odpisy a zda tomu odpovídá i daňová zůstatková cena³⁸. Odpisování hmotného majetku je možné zahájit nejdříve až po uvedení věci do stavu způsobilému k obvyklému užívání, tedy dokončení věci, a splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy, a toto pravidlo platí obdobně i pro technické zhodnocení³⁹.

Vyskytuje se názor, že vzhledem k tomu, že je možné odpisování hmotného majetku zahájit později, než v prvním zdaňovacím období, které zákon povoluje, je takovýto postup možný i u technického zhodnocení, neboť to je dle zákona upraveno obdobně. Osobně s tímto nesouhlasím a to proto, že dle mého názoru tento postup ignoruje další zákonná ustanovení. O výdaje na technické zhodnocení je v zdaňovacím období jeho dokončení zvýšena vstupní, či zůstatková cena majetku, s výjimkou situace, kdy se jedná o zvláštní technické zhodnocení (např. kulturní památka) a kdy je technické zhodnocení dokončeno v prvním roce odpisování majetku, kdy se stane součástí vstupní ceny a nebude se postupovat podle speciálních odpisů technického zhodnocení⁴⁰. Tato vstupní, či zůstatková cena je poté použita k výpočtu jednotlivých odpisů a není tedy při dodržení ustanovení o jejich zvýšení možné odpis vypočítat bez započtení technického zhodnocení. V případě, že si daňový subjekt skutečně nepřeje změněné odpisy v prvním možném zdaňovacím období uplatnit, potom doporučuji přerušit

³⁸ § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

³⁹ § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

⁴⁰ § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

odpisy majetku na jím zvolenou dobu⁴¹, či v případě rovnoměrného odpisování uplatnit nižší odpisy dle § 31 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Odpisy technického zhodnocení se liší podle toho, zda se jedná o rovnoměrné, nebo zrychlené odpisování. Je namístě také zmínit, že poplatník nemůže způsob odpisování časem změnit, a proto i po technickém zhodnocení musí zůstat metoda odpisů konzistentní.

1.1.2.1. Rovnoměrné odpisování

Jeho úpravu najdeme v § 31 zákona o daních z příjmů. Při tomto druhu odpisů je každé odpisové skupině přiřazena roční odpisová sazba, pomocí níž lze vypočítat odpis, a to rozdílná pro první rok odpisování, další roky a pro odpis se zvýšenou vstupní cenou (tedy po technickém zhodnocení). Tato sazba je nejnižší v prvním roce odpisování a další roky potom konzistentně vzroste na přibližně dvojnásobek původní hodnoty. Jedná se ovšem o hodnotu maximální a proto se poplatník může rozhodnout použít sazbu nižší a tím i snížit své odpisy. Odpis je poté vypočítán jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

Tabulka 1 – Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování
Situace - majetek v 6. OS, rovnoměrné odpisování, 1. rok odpisování - 2012

Rok	AVC	DO	DZC	O	ROS
2012	100 000	1 020	98 980	1 020	1,02
2013	100 000	2 020	96 960	3 040	2,02
2014	100 000	2 020	94 940	5 060	2,02
2015	100 000	2 020	92 920	7 080	2,02
2016	100 000	2 020	90 900	9 100	2,02
2017	100 000	2 020	88 880	11 120	2,02
2018	100 000	2 020	86 860	13 140	2,02

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, ROS – roční odpis. sazba

V případě, že dojde k technickému zhodnocení a tím pádem i k zvýšení vstupní ceny majetku, pak se nový odpis nadále bude počítat jako setina součinu zvýšené vstupní ceny a roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

⁴¹ § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Tabulka 2 - Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování, technické zhodnocení
 Situace - TZ = 100 000 v 2015, majetek v 6. OS, rovnoměrné odpisování, 1. rok odpisování - 2012

Rok	AVC	DO	DZC	O	ROS
2012	100 000	1 020	98 980	1 020	1,02
2013	100 000	2 020	96 960	3 040	2,02
2014	100 000	2 020	94 940	5 060	2,02
2015	200 000	4 000	190 940	9 060	2
2016	200 000	4 000	186 940	13 060	2
2017	200 000	4 000	182 940	17 060	2
2018	200 000	4 000	178 940	21 060	2

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, ROS – roční odpis. sazba

1.1.2.2. Zrychlené odpisování

V případě zrychleného odpisování⁴², se jednotlivé odpisy řídí tzv. koeficientem. Stejně jako roční odpisová sazba jsou i koeficienty určeny odpisovou skupinou a tím, zda se jedná o první rok odpisování, další roky, nebo o zvýšenou zůstatkovou cenu. Změna zde ovšem nastává v tom, že se jednotlivé odpisy počítají po většinu doby odpisování z ceny zůstatkové (tedy z rozdílu aktuální vstupní ceny a celkových opravek), a ne vstupní. Odpis se v prvním zdaňovacím období odpisování stanoví jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování, a to za předpokladu, že není využito zvýšení odpisů dle § 32 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Další zdaňovací období je pak stanoven jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován.

Tabulka 3 – Hmotný majetek, zrychlené odpisování
 Situace – majetek v 6. OS, zrychlené odpisování, 1. rok odpisování - 2012

Rok	AZC	DO	DZC	O	K
2012	100 000	2 000	98 000	2 000	50
2013	98 800	3 920	94 080	5 920	51
2014	94 080	3 840	90 240	9 760	51
2015	90 240	3 760	86 480	13 520	51
2016	86 480	3 680	82 800	17 200	51
2017	82 800	3 600	79 200	20 800	51
2018	79 200	3 520	75 680	24 320	51

Legenda: AZC – aktuální zůst. cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, K - koeficient

⁴² § 32 zákona o daních z příjmů.

V případě technického zhodnocení je poté zvýšena zůstatková cena⁴³ a odpis je určen jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších letech potom obdobně jako bez zvýšené zůstatkové ceny metodu výpočtu upravíme na podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

Tabulka 4- Hmotný majetek, zrychlené odpisování, technické zhodnocení
Situace – TZ = 100 000 v 2015, majetek v 6. OS, zrychlené odpisování, 1. rok odpisování - 2012

Rok	AZC	DO	DZC	O	K
2012	100 000	2 000	98 000	2 000	50
2013	98 800	3 920	94 080	5 920	51
2014	94 080	3 840	90 240	9 760	51
2015	190 240	7 610	182 630	17 370	50
2016	182 630	7 455	175 175	24 825	50
2017	175 175	7 299	167 876	32 124	50
2018	167 876	7 144	160 732	39 26	50

Legenda: AZC – aktuální zůst. cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, K – koeficient

1.1.3. Hmotný majetek

1.1.3.1. Samostatné movité věci

Hmotný majetek je pro účely daní z příjmů definován v § 26 odst. 2 a odst. 3 zákona o daních z příjmů a jsou jím například samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, a to včetně předmětů pevně spojených s budovou, či stavbou za situace, kdy s ní tvoří jeden funkční celek. Dále lze negativním výkladem vysvětlivky +++++) Přílohy 1 zákona o daních z příjmů, hovořící o nedílných součástech domů, bytů a staveb, dojít ke dvěma dalším podmínkám a to, že je takovou movitou věc možno demontovat bez znehodnocení funkce a účelu stavby, ke kterému byla určena a zkolaudována⁴⁴ a zpravidla nejsou součástí celkové dodávky stavebního díla. Takovouto demontáž lze považovat za rozpojení pevného spojení, které jako pojem definováno není, ovšem obvykle je považováno za spojení, k jehož rozpojení je nutný nástroj⁴⁵.

V tomto místě považuji za nutné se krátce zmínit o problematice závaznosti vysvětlivek

⁴³ Pokud by v prvním zdaňovacím období odpisování bylo dokončeno technické zhodnocení, poté by stejně jako v případě rovnoměrného odpisování zvýšilo prvotní vstupní cenu.

⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, čj. 5 Afs 3/2010 - 144, www.nssoud.cz.

⁴⁵ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 156.

v právním předpisu, a to v návaznosti na výše zmíněnou nezávaznost poznámek pod čarou. Nález Ústavního soudu, který se týká jejich nezávaznosti totiž ve stejném významu zmiňuje i vysvětlivky⁴⁶. Z kontextu celého textu nálezu lze ovšem dovodit, že zde soud při použití pojmu vysvětlivka hovoří o vysvětlení obsaženém právě ve formě poznámky pod čarou a tedy není možné ho bez další úvahy použít i na aktuální situaci, kdy je vysvětlivka obsažena v příloze zákona. Příloha samotná je považována za součást právního předpisu, vytvořenou k dosažení jeho lepší přehlednosti⁴⁷. V ní obsažená vysvětlivka je tedy také jeho součástí a tedy se jedná o ustanovení normativní povahy⁴⁸. Takováto vysvětlivka by se ovšem dle mého názoru měla používat skutečně v případech, kdy se skutečně jedná o specifikaci textu v příloze obsaženého jako je tomu například v případě vysvětlivky ++) Přílohy 1 zákona o daních z příjmů, či vysvětlivky číslo 5, v dnes již zrušené vyhlášce č. 250/1998 Sb. Zde se ovšem jedná o definování pojmu, který se vztahuje již k existujícím ustanovením zákona o hmotném majetku a jako takovou bych ji považovala za vhodněji umístěnou do některého z příslušných paragrafů⁴⁹.

Historicky je výklad ohledně součásti věci v pokynech řady D veden vcelku nelogickým směrem, jak předvedu dále. Je zde na jedné straně demonstrativně uveden výčet toho, co je finanční správou považováno za samostatnou movitou věc⁵⁰ (např. eskalátory, antény, trezory) a na straně druhé taktéž demonstrativní výčet nedílných součástí budovy⁵¹ (vnitřní rozvody kanalizace, vestavěný nábytek atd.). Na první pohled se takový výčet může jevit jako cenná pomůcka pro účetní jednotky, ovšem problém nastává v případech, kdy pokyn svým textem nerespektuje literu zákona.

Zde je nutno zdůraznit, že metodické pokyny Generálního finančního ředitelství, ačkoliv skvělým prostředkem předvídání chování finanční správy, nejsou pro účetní jednotky v žádném ohledu závazné. Jejich účelem je usnadnění orientace v daňových zákonech a také sjednocení právní praxe. Vzhledem k tomu, že tyto pokyny jsou ale závazné pro finanční úřady, je pro poplatníka výhodné podle nich postupovat v případech kdy je jejich výklad volnější než

⁴⁶ Nález sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259).

⁴⁷ Legislativní pravidla vlády. In: *Vláda České republiky* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky, 1998 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>, čl. 29, odst. 1.

⁴⁸ FILIP, Jan. Poznámky pod čarou jako problém legislativy a judikatury. *Právní zpravodaj: časopis pro právo a podnikání* [online]. Praha: Beck, 1999, 7-8 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/1422/jaro2012/NP401Zk/um/Poznamky_pod_carou-PrZpr.pdf. ISSN 1212-8694.

⁴⁹ Na tuto kritiku reagují i v kapitole věnující se porovnání české a slovenské právní úpravy technického zhodnocení.

⁵⁰ Současná úprava: Bod 1 a 2 k § 26 zákona o daních z příjmů pokynu D – 22.

⁵¹ Současná úprava: K příloze č. 1 pokynu D – 22.

zákon⁵² a naopak se od nich odchýlit v případě, kdy mu výklad pokynu nevyhovuje.

Takovýto postup lze doporučit i v následujících případech, kdy se názor části daňových poradců^{53 54} dlouhodobě neztotožňoval s názorem prezentovaným v pokynech řady D. Jak již bylo výše zmíněno, samostatnou movitou věcí jsou i věci pevně spojené s budovou a to pokud s ní netvoří jeden funkční celek. To zda je tato podmínka splněna je nutno posuzovat individuálně, neboť jak je zřejmé, ne všechny budovy mají stejnou funkci a účel a ne v každém případě tedy bude věc k jejich funkci nutná.

Velmi často uváděným příkladem takové situace je klimatizace. Její celek je v pokynech řady D rozdělen na „přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku“, které jsou považované za samostatnou movitou věc a poté na „vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů“, v jejich případě se pak jedná o nedílnou součást stavebního díla. Dochází zde tedy k absurdní situaci, kdy část celku je považována za součást budovy a tedy její instalace je technickým zhodnocením a část je věcí samostatnou a aktuální cenu budovy tedy neovlivní. Pokud tento přístup ale porovnáme se zněním zákona, zjistíme nejen, že finanční správa předpokládá, že rozvody vzduchu pro klimatizaci jsou s budovou funkčně spojeny, ale i že centrální jednotka klimatizace takové funkční spojení nemá.

Takovýto postup tedy nutí poplatníka, aby u celku, v praxi často fakturovaného rozdělením pouze na službu instalace a zařízení samotné, uměle, kvalifikovaným odhadem, rozdělil výdaje na centrální jednotku a vedení z a do ní budovou. Druhou možností potom je následovat literu zákona a riskovat nutnost obhájit si svůj postoj s větším či menším úspěchem, a to často nezávisle na kvalitě argumentace poplatníka, ale spíše v závislosti na místně příslušném finančním úřadu.

Tento výklad byl popřen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu⁵⁵, kde je jasně vyjádřeno, že je prvotně nutné zkoumat funkci a účel dané stavby a až poté individuálně posoudit, jaká věc je k dané stavbě nezbytně nutná. Příkladem takové stavby, jejíž je klimatizace nedílnou součástí je například cukrářství, kde je udržování nízké teploty nutné

⁵² Např. Změna materiálu rámu okna z dřeva na plast není technickým zhodnocením a to i přesto, že by se o něj jednalo, pokud bychom postupovali striktně podle zákona.

⁵³ SKÁLA, Milan. Součást stavby. *Daně a právo v praxi*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, 2003, (6), 57. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID LIT23527CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁵⁴ Naopak někteří přijali výklad uvedený v metodických pokynech. Např. BLATNÝ, Milan, KADLEC Z.; LIBICH B. Odpisování věcí instalovaných v budovách a stavbách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 1996, 11-16. **nebo** SVOBODA, Patrik; BOHUŠOVÁ, Hana. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. Sagit, 1.7.2017, (7) [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=91464&rez=0&q=klimatizace%20%26%20ned%C3%ADln%C3%A1%20%26%20C4%8D%C3%A1st%20%26%20stavby>. ISSN: 2533-4484.

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, čj. 5 Afs 3/2010 - 144, www.nssoud.cz.

k výrobě a uchovávání produktů a klimatizace tedy spolu s budovou tvoří funkční celek a je k naplnění účelu a funkce budovy nezbytná. Na druhou stranu je poté možné uvést rodinný dům jako stavbu, kde klimatizace je vítanou, ale ne nezbytnou investicí, neboť její absencí tato stavba na své funkci nikterak neztrácí.

V reakci na výše zmíněný judikát byla do pokynu D – 6⁵⁶ zapracována nová formulace oproti jeho předchůdci D – 300⁵⁷. V bodě 1 k § 26 zákona o daních z příjmů bylo doplněno, že je u určování samostatné movité věci nutno přihlídnout k jejím stavebně – technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby a tento přístup byl potvrzen i přenesením totožné formulace do dnes platného pokynu D – 22.

Domnívám se ale, že je na místě k problematice i nadále přistupovat obezřetně. Ačkoli již dnešní postoj správce daně reflektuje nutnost individuálního posouzení účelu a funkce stavby při určení samostatné movité věci, nadále jsou vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) uváděny v pokynu D – 22 jako nedílná součást budovy a není zde uvedena nutnost individuálně situaci posoudit. V tomto případě se opět dostáváme do obdobné situace jako na začátku, kdy by podle pokynu měla být klimatizace správcem daně posouzena tak, že vnitřní rozvody budou nedílnou součástí budovy, ale samotná klimatizační jednotky bude posouzena podle její nutnosti k funkci a účelu budovy. V případě, kdy klimatizace tedy nebude funkčním celkem s budovou samotnou, bude nutné uměle rozdělit pořizovací výdaje a jejich částí budovu technicky zhodnotit a další část daňově odpisovat⁵⁸.

Je ovšem nelogické, aby k takovému dělení celku docházelo. Vnitřní rozvody klimatizace v případech, kdy klimatizace není posouzena jako funkční celek s budovou, jistě není k její funkci a účelu třeba a to byť i jen pro to, že pokud bychom na dělení celku klimatizace přistoupili, samotné vnitřní rozvody nejsou bez centrální jednotky schopny plnit svou funkci a proto by funkce a účelu budovy i tak nebylo dosaženo. Důvod, proč by takovéto vnitřní rozvody měly být posuzovány jako nedílná část budovy, je tedy nutno hledat jinde.

⁵⁶ Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2011, 30. 11. 2011, 45(7), 163-189 [cit. 2019-01-29]. Č.j.: 32320/11-31. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2011/financni-zpravodaj-cislo-72011-1542>. ISSN 0322-9653.

⁵⁷ Pokyn č. D - 300 - k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006, 16. 11. 2006, 40(11-12), 356-382 [cit. 2019-02-04]. Č.j.: 15/107 705/2006. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2006-c-11.pdf. ISSN 0322-9653.

⁵⁸ K zařazení dojde podle dané specifikace pravděpodobně do 2, či 3 odpisové skupiny.

Nabízí se myšlenka, že tímto důvodem je, že je není možné odstranit bez znehodnocení funkce a účelu budovy, ke kterému byla zkolaudována⁵⁹. Zde bude záležet na konkrétním provedení takových vnitřních rozvodů. Jistě si lze představit vnitřní rozvody klimatizace zapuštěné do zdí a stropů, které by nebylo možné odstranit bez způsobení značné škody na budově a která by tak, byť i po dobu časově omezenou, nebyla schopna svůj účel a funkci plnit. Na druhou stranu je možné vnitřní rozvody klimatizace instalovat způsobem, kdy jsou pouze vedeny podél stěn, na kterých jsou přichyceny⁶⁰, a tedy jejich odstranění povede pouze k estetickému poškození budovy. Jako další možnost lze potom uvést typy vnitřních rozvodů, které jsou vedeny primárně mimo stěny a procházejí jimi jen v několika nutných případech⁶¹. Odstraněním těchto rozvodů by došlo k nutnosti stavebních prací menšího rozsahu, ale pravděpodobně by nebyl ohrožen účel a funkce budovy, je ovšem nutné poznamenat, že takové stavební práce by po splnění dalších podmínek mohly být považovány za technické zhodnocení budovy. Pro úplnost ještě doplním, že samotná instalace těchto vnitřních rozvodů, které považuji za součást celku klimatizace, jako samostatné movité věci, by nebyla technickým zhodnocením budovy, neboť výdaje na ni by se staly součástí pořizovací ceny (resp. vstupní ceny)⁶² klimatizace a nadále by byly odpisovány s ní.

Jak jsem již dříve uváděla, považuji za nezbytné vnímání klimatizace jako jednoho funkčního celku, který není možné rozdělit na dvě samostatně nefunkční části, kde by měla každá fungovat v jiném režimu. V případě, kdy tedy pokyn D – 22 vnitřní rozvody chápe jako nedílnou součást budovy, bylo by tedy nutné v každém případě považovat klimatizaci jako celek za nedílnou součást budovy a bylo by, dle mého, tedy nelogické, aby byla centrální jednotka vůbec ve výčtu možných samostatných movitých věcí uváděna. V důsledku toho vycházím z předpokladu, že metodické pokyny klimatizaci jako celek stále nevnímají.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu⁶³ byl některými autory⁶⁴ považován za potvrzení, že klimatizace musí být vnímána jako celek a to kvůli, dle mého, nešťastné formulaci: „*V těchto příkladem uvedených případech je **klimatizace jako celek** (pohonná jednotka, rozvody) nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby.*“ Myslím si, že se touto pasáží

⁵⁹ Vysvětlivka +++++) k Příloze 1 zákona o daních z příjmů.

⁶⁰ Klimatizace do panelového bytu. In: *Blue team - klimatizace a tepelná čerpadla* [online]. Černošice: Blue team [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <http://www.splitova-klimatizace.cz/blog-o-klimatizaci/35-klimatizace-do-paneloveho-bytu.html>.

⁶¹ Ukázky a řešení klimatizace do bytu. In: *Blue team - klimatizace a tepelná čerpadla* [online]. Černošice: Blue team [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <http://www.splitova-klimatizace.cz/klimatizace-do-bytu-mozna-reseni.html>.

⁶² § 29 odst. 1, písm. a) zákona o daních z příjmů, č. 586/1992 Sb.

⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, čj. 5 Afs 3/2010 - 144, www.nssoud.cz.

⁶⁴ SKÁLA, Milan. Zlom v posuzování součásti stavby. *Daně a právo v praxi*. [Systém ASPI]. 2010, (11), 9. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID LIT37384CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

snažil soud vyjádřit myšlenku, že v konkrétním řešeném případě jsou jak vnitřní rozvody, tak i centrální klimatizační jednotka nedílnou součástí stavby a ne tedy to, že je nutno klimatizaci za celek považovat i ve všech jiných případech a to ačkoliv to považují za správný postup. Technické zhodnocení budovy klimatizací tedy nadále nepovažují za vyřešený problém a je nutné věnovat vývoji této problematiky pozornost. Takovýto výkladový rozpor je samozřejmě výhodný pro poplatníka, který si může vybrat řešení pro něj nejvýhodnější, za předpokladu, že je schopen si svůj postoj před správcem daně obhájit.

Řešení této situace vidím buďto ve změně přístupu správce daně a následné změně textace pokynu D - 22, která bude respektovat status klimatizace a vnitřních rozvodů jako celku, nebo ještě lépe v inspiraci českého zákonodárce slovenskou úpravou zákonné definice modernizace. O tomto řešení dále pojednávám v části práce, která se věnuje porovnání české a slovenské úpravy technického zhodnocení, neboť považuji za důležité, aby si čtenář nejprve prošel mým myšlenkovým postupem při srovnávání obou úprav a také pochopil východiska mého řešení.

1.1.3.2. Soubory movitých věcí

Hmotným majetkem jsou také soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, čímž se rozumí dílčí část výrobního, či jiného celku. Takovýto soubor je třeba evidovat tak, aby bylo možné zjistit údaje o jednotlivých věcech do souboru zařazených, případné změny, jejich vstupní a celkové ceny a účetní odpisy. Je také třeba určit hlavní funkční předmět, podle něž bude soubor zařazen do odpisové skupiny.

Zařazení movitých věcí do souborů je čistě volbou poplatníka, který tak může, ale i nemusí učinit. Tato volba může být pak velkou měrou ovlivněna právě hlavním funkčním předmětem a jeho zařazením, protože bude poplatník pravděpodobně více nakloněn tvorbě souboru movitých věcí, pokud je odpisová skupina hlavního funkčního předmětu nižší než zbytku movitých věcí v souboru, čímž dosáhne vyšších výdajů v několika následujících zdaňovacích obdobích. V opačném případě, tedy v případě, kdy hlavní funkční předmět byl zařazen do odpisové skupiny vyšší než většina movitých věcí v souboru, by se poplatník zavázal k dlouhodobějším odpisům. Takovýto postup lze ovšem doporučit pokud poplatník v následujících rocích neočekává vysoké výnosy (například se jedná o rozjezd podnikání) a tedy spíše ocení možnost navýšení výdajů až v pozdějších zdaňovacích obdobích⁶⁵.

⁶⁵ BRYCHTA, Ivan; VYCHOPENĚ. Meritum: Daň z příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-750-9. s. 293.

Není ovšem možné vytvořit soubor libovolný, podmínka samostatného technicko-ekonomického určení nám říká, že lze vytvořit pouze soubory movitých věcí, kde movité věci nemohou být libovolně přesunovány z jednoho souboru do jiného, bez porušení této podmínky. Musí se jednat o účelový celek trvalejšího charakteru s jednolitým výrazem jako například mahagonové vybavení kanceláře, kam nelze umístit stůl v jiném stylu bez narušení souboru.⁶⁶

Stejně jako samostatné movité věci musí mít i jejich soubory vstupní cenu vyšší než 40 000 Kč, tato hodnota je již historicky hodnotou, od níž se odvozuje limit pro technické zhodnocení, a také musí mít provozně-technickou funkci delší než jeden rok. V případě tohoto časového kritéria se pak jedná o návaznost na účetnictví, kdy jsou movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok automaticky zařazeny mezi zásoby a to bez ohledu na jejich pořizovací hodnotu.

1.1.3.3. Jiný majetek

Dále jsou hmotným majetkem i budovy, domy, nebytové prostory, stavby⁶⁷, pěstitelské celky, nebo stáda, či tažná zvířata a to vše za splnění dalších podmínek. Najdeme zde také zařazený, ale i tzv. jiný majetek⁶⁸. Jedná se o:

- 1) Technické rekultivace (sanace pozemků zatížených těžbou).
- 2) Právo stavby poplatníka, který nevede účetnictví.
- 3) Výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku.
- 4) Výdaje hrazené uživatelem, tvořící součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, které v úhrnu se smluvní kupní cenou převyšují hodnotu 40 000 Kč. Tyto výdaje souvisí se uzavřením smlouvy, převzetím předmětu leasingu, nebo jinak se zahájením leasingu a při pořízení předmětu koupí by byly považovány za vedlejší pořizovací výdaje⁶⁹. Jedná se například o clo, výdaje na dopravu, montáž, provize a jiné úplaty související s uzavřením smlouvy⁷⁰.

⁶⁶ Tamtéž s. 294.

⁶⁷ Ne všechny nemovitosti jsou tedy dle zákona o daních z příjmů hmotným majetkem, například pozemek, či věcné právo k němu. Vstupní cena jednotek, jejichž součástí je pozemek, je o cenu tohoto pozemku snížena.

⁶⁸ § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁶⁹ BERÁNEK, Petr. § 26 Odpisy hmotného majetku. In: MARTINCOVÁ, Drahomíra; HLAVÁČ, Jiří; BLÁHA, Radim et al. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-7-10]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁷⁰ Bod 9, K § 26 zákona o daních z příjmů, pokynu D – 22.

- 5) Technické zhodnocení nezvyšující vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou technického zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku⁷¹, které je zvýšeno o ocenění hmotného majetku, na kterém je provedeno a odpisováno pouze do výše vstupní ceny ponížené o účetní odpisy již uplatněné⁷². Do jiného majetku patří také technické zhodnocení na účetně neodpisovaném drobném hmotném majetku⁷³. Jedná se o majetek, který nesplňuje limit pro zařazení do hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů, ani pro zařazení do drobného dlouhodobého majetku dle vnitřní směrnice účetní jednotky. Není tedy daňově ani účetně odpisován, jeho pořizovací cena je vcelku zahrnuta do výdajů a o majetku samotném se účtuje jako o zásobách, obdobně jako v případě, že majetek nesplní časovou podmínku alespoň jednoho roku doby použitelnosti⁷⁴. Takové technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny podle majetku, na němž bylo provedeno a poté je odpisováno do vstupní ceny ponížené o částku, která již byla uplatněna ve výdajích⁷⁵.

1.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku z pohledu daní z příjmů

Technické zhodnocení nehmotného majetku definuje § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů jako: „...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 převyšší 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.“

V porovnání s úpravou hmotného majetku je zde několik významných odlišností. Z hlediska věcné kategorizace zde nenalezneme nástavbu, přístavbu a stavební úpravu, což je logickým důsledkem toho, že stavba nemůže být nehmotným majetkem a nemůže tak ani dojít k jeho technickému zhodnocení změnou stavby. V ustanovení je ovšem zmíněna modernizace a také upravená forma rekonstrukce, kdy se ovšem jedná pouze o změnu účelu nehmotného majetku a ne o změnu jeho technických parametrů.

⁷¹ Jedná se o majetek, který splňuje podmínky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví, ale z hlediska daní z příjmů podmínky pro zařazení do hmotného majetku splněny nejsou.

⁷² § 29 odst. 1, písm f) zákona o daních z příjmů.

⁷³ Bod 8, K § 26 zákona o daních z příjmů, pokynu D – 22.

⁷⁴ ŠPERL, Jirí. Drobný (dlouhodobý) hmotný a nehmotný majetek. In: *Daňově uznatelné náklady profi* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 23. 5. 2018 [cit. 2019-01-27]. Dostupné z: <https://www.dun.du.cz/33/drobný-dlouhodobý-hmotný-a-nehmotný-majetek-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgZ84NRgrmuXsRvIDEaOg80/?uid=1xmm7fPAYo8YrMni5zLlckw&e=15vgBE9rtvb7U7rDQr-69Zadr-gjHZ9GN>

⁷⁵ Bod 8 k § 26 pokynu D – 22.

Limit výdajů je zde nastaven stejně jako v § 33 zákona o daních z příjmů v návaznosti na úpravu hmotného majetku s tím rozdílem, že se tentokrát nejedná o úhrn u jednotlivého majetku za zdaňovací období, ale o výdaje na individuální zásah rozšiřující vybavenost, použitelnost nebo měnicí účel nehmotného majetku. Tato provázanost hmotného a nehmotného majetku vyplývá z úpravy účinné mezi roky 2004 a 2005, kdy § 32a zákona o daních z příjmů neobsahoval definici technického zhodnocení a to se posuzovalo podle tehdejšího odst. 5, dnešního odst. 7: „Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro hmotný majetek.“ V důsledku toho bylo technické zhodnocení nehmotného majetku spojeno s hranicí 40 000 Kč, která byla do ustanovení novelou č. 545/2005 Sb.⁷⁶ přidána.

V důsledku této úpravy je možné, aby v jednom zdaňovacím období vzniklo několik technických zhodnocení stejného majetku, které zvyšují vstupní cenu, na druhou stranu je ovšem možné provést několik změn majetku v krátkém časovém období, které obsahově odpovídají technickému zhodnocení bez nutnosti tyto výdaje odpisovat. Je přitom nutné dostatečně provedené úpravy zdokumentovat, aby bylo možné v případě pochybností ze strany správce daně dokázat, že se skutečně jedná o výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů a ne o uměle rozdělené výdaje na technické zhodnocení do několika daňových dokladů. Tato specifická úprava limitu u nehmotného majetku také významně ovlivňuje dobu odpisování majetku.

Stejně jako u hmotného majetku zde existuje možnost podlimitního technického zhodnocení, které lze uplatnit v režimu dobrovolného odpisování, nebo zařadit do výdajů. V případě fyzických osob ovšem existuje zvláštní úprava technického zhodnocení nehmotného majetku, které je dle § 24 odst. 2 písm. zn) zákona o daních z příjmů pro poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, nebo nájmu, kteří nevedou účetnictví považováno za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a tedy daňový výdaj. Takový postup je ovšem možný pouze pokud poplatník nevyužívá možnosti procentních výdajů.

⁷⁶ Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

1.2.1. Odpisování technického zhodnocení nehmotného majetku

V případě odpisů nehmotného majetku se doba odpisování stanoví s přesností na celé měsíce (v případě, že je právo k užívání majetku stanoveno na dobu určitou) a řídí se § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů, který stanovuje dobu odpisování nejméně:

- audiovizuální dílo - 18 měsíců
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - 36 měsíců
- ostatní nehmotný majetek - 72 měsíců⁷⁷.

Tabulka 5 – Nehmotný majetek
Situace – software, za evidování do majetku – 1. 12. 2014

Rok	DO	DZC	O
2015	33 334	66 666	33 334
2016	33 334	33 332	66 668
2017	33 332	0	100 000

Legenda: DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst, O – oprávk

Ukončením technického zhodnocení dojde ke zvýšení vstupní ceny nehmotného majetku o výdaje na něj vynaložené a z této částky se odečtou již případně uplatněné odpisy. Poté poplatník odpisuje počínaje měsícem následujícím po měsíci, kdy bylo technické zhodnocení ukončeno⁷⁸.

Tabulka 6 – Nehmotný majetek, technické zhodnocení neprodlužující dobu odpisování
Situace – software, za evidování – 1. 12. 2014, TZ – 100 000 dne 1. 1. 2016

Rok	DO	DZC	O
2015	33 334	66 666	33 334
2016	81 160	85 506	114 494
2017	85 506	0	200 000

Legenda: DO – daň. odpisy, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávk

⁷⁷ Tabulka 5.

⁷⁸ Tabulka 6.

Tabulka 7 – Nehmotný majetek, TZ prodlužující dobu odpisování
Situace – software, za evidování – 1. 12. 2014, TZ – 100 000 dne 1. 1. 2017

Rok	DO	DZC	O
2015	33 334	66 666	33 334
2016	33 334	33 332	66 668
2017	82 562	50 770	149 230
2018	50 770	0	200 000

Legenda: DO – daň. odpis, DZC – daň. zúst. cena, O – oprávkvy

V případě, že je však majetek již z více jak poloviny odepsán, potom technické zhodnocení dobu odpisování o prodlouží, neboť je nutné ho odpisovat alespoň polovinu původní doby, tedy 9, 18, nebo 36 měsíců⁷⁹. Pokud se jedná o majetek, u kterého je právo na užívání sjednáno na dobu určitou, pak bude odpisování prodlouženo tak aby jeho konec odpovídal i konci doby sjednané smlouvou, stejně tak jako by tomu bylo bez provedení technického zhodnocení.

V případě nehmotného majetku nesplňujícího podmínku 60 000 Kč k zařazení do nehmotného majetku a který byl odpisován dle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení zvyšující jeho vstupní cenu nad tento požadovaný limit, bude odpisování probíhat jako u nově pořízeného nehmotného majetku, jehož vstupní cena bude ponížena o již uplatněné odpisy.

1.2.2. Nehmotný majetek

Za nehmotný majetek se dle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a „jiný majetek“ a to za kumulativního splnění několika podmínek:

I. Vstupní cena je vyšší než 60 000.

Tato hodnota byla v původním znění zákona stanovena na 20 000 Kčs, poté zákonem č. 149/1995 Sb.⁸⁰ od roku 1996 byla zvýšena na 40 000 Kč a konečně novelou č. 333/1998 Sb.⁸¹ změněna na 60 000 Kč. Nehmotný majetek byl v rámci této úpravy rozříděn do odpisových

⁷⁹ Tabulka 7.

⁸⁰ Zákon č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ Zákon č. 333/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

skupin až do novely č. 492/2000 Sb.⁸², kterou byla definice nehmotného majetku ze zákona o daních z příjmů odstraněna a místo toho byla převzata účetní úprava společně s účetními odpisy podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Dnes platný § 32a se do zákona dostal novelou č. 438/2003 Sb.⁸³ s účinností od 1. 1. 2014 a s ním se do zákona vrátil i zmíněný limit 60 000 Kč.

V případě, že se jedná o majetek patřící do výše zmíněné kategorie majetku, který svým oceněním nesplňuje podmínku zařazení do nehmotného majetku, bude s ním nakládáno způsobem určeným účetnictvím a to pomocí odpisů⁸⁴, nebo přímým zařazením do výdajů.

II. Doba použitelnosti je delší než jeden rok

Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. Tato doba potom musí být delší než jeden rok.

III. Způsob nabytí

Byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.

Kategorie nehmotného majetku jsou pro účely daní z příjmů oproti účetnictví stanoveny v užším rozsahu, což vede k nutnosti zvýšené pozornosti účetní jednotky při vypracovávání majetkových sestav. V zákoně o daních z příjmů jsou jako nehmotný majetek výslovně vyloučeny účetně uznávané preferenční limity, povolenky na emise a goodwill. V minulosti byly za nehmotný majetek považovány i zřizovací výdaje, ale vzhledem k tomu, že na nich technické zhodnocení není možné, nebudu se jimi dále zabývat.

Velmi významnou kategorií nehmotného majetku jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software. Jedná se o výsledky vlastní činnosti určené k obchodování s nimi, nebo jsou nabyty od jiných osob⁸⁵, zachycené na aktivním účtu 012, respektive 013. Technické zhodnocení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje je ojedinělé, protože je možné pouze

⁸² Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ § 24 odst. 2, písm. v) zákona o daních z příjmů.

⁸⁵ § 6 odst. 3, písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

u majetku nezapsaného u registračních autorit. V případě již registrovaného by totiž technické zhodnocení bylo považováno za samostatnou jednotku s vlastním registračním číslem⁸⁶. Software je pak v praxi technicky zhodnocen ze všech kategorií nejčastěji a to např. výdaji na vydání nové verze rozšiřující použitelnost či vybavenost programu.

Ocenitelnými právy jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů vytvořené vlastní činností určené k obchodování s nimi, nebo jsou nabyty od jiných osob⁸⁷. V účetnictví jsou zachyceny na účtu 014.

V případě kategorie tzv. jiného majetku se jedná o samostatně účtované technické zhodnocení, vzniklé dle účetních předpisů buďto na majetku ke kterému má poplatník užívací právo, či na drobném nehmotném majetku. Technické zhodnocení jiného majetku je tedy zhodnocením výdajů a to například u softwaru, jež svým oceněním nesplňoval podmínku zařazení do nehmotného majetku, který byl technicky zhodnocen 150 000 Kč a následně bylo provedeno další zhodnocení v hodnotě 70 000 Kč. Částka 150 000 Kč bude technické zhodnocení zařaditelné do jiného nehmotného majetku dle § 32a zákona o daních z příjmů a částka 70 000 Kč potom bude považována za technické zhodnocení takového majetku.

1.3. Technické zhodnocení na cizím majetku z pohledu daní z příjmů

Technické zhodnocení může být na majetku odpisovatele provedeno i osobou od odpisovatele odlišnou. Taková situace je podnikatelském prostředí obvyklá a především pro nezkušený daňový subject může představovat složitý problém. Současná právní úprava totiž umožňuje volit z mnoha přístupů, kdy každý z nich s sebou přináší jistá pozitiva i negativa. V dalším textu se budu věnovat možnostem, ze kterých může vybírat pronajímatel a nájemce, jakožto subjekty, které budou v praxi před touto volbou stát nejčastěji.

Změnu věci, která je předmětem nájmu je možné provést pouze se souhlasem pronajímatele a forma tohoto souhlasu je částečně závislá na formě uzavřené nájemní smlouvy. Pokud tedy byla nájemní smlouva uzavřena písemně, pak i případný souhlas se změnou věci musí být dán písemnou formou. V případě ústní nájemní smlouvy je pak možné si mezi ústní a písemnou formou souhlasu vybrat. Výdaje na provedenou změnu věci nese nájemce, se kterým se má v případě zhodnocení pronajímatel povinnost při skončení nájmu vyrovnat⁸⁸.

⁸⁶ BLAŽEK, Michal. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a ocenitelná práva v českých účetních předpisech. Praha, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu. Vedoucí práce Ing. Simona Jirásková.

⁸⁷ § 6 odst. 3, písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁸⁸ § 2220 odst. 1 občanského zákoníku.

V případě, že by nájemce změnu věci provedl i přes absenci souhlasu pronajímatele, má povinnost uvést věc do původního stavu jakmile o to pronajímatel požádá, nebo nejpozději při skončení nájmu⁸⁹. V takovém případě tedy nájemce náhradu vynaložených výdajů zjevně nemůže po pronajímateli požadovat.

Toto vyrovnání by mělo odpovídat rozdílu mezi hodnotou věci před její změnou a ke dni skončení nájmu. Pojem změna na věci je také nutné z hlediska občanskoprávního odlišovat od daňového výrazu technické zhodnocení, to je totiž mnohem širší kategorií, která obsahuje i případy, které by občanské právo označilo za opravu (např. výměna kotle za výkonnější model)⁹⁰. Částku tohoto zhodnocení ovšem nejde dát naroveň částce výdajů nájemce. Je totiž nutné vzít v úvahu, že hodnota úprav provedených nájemcem může být v konečném důsledku mnohem nižší, než prostředky, které na jejich provedení vynaložil⁹¹.

Pokud bylo technické zhodnocení provedeno s příslušným souhlasem pronajímatele, je nutné nejprve rozhodnout, zda o jeho hodnotu pronajímatel zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu. Další volbou, kterou je nutno učinit, je zda bude technické zhodnocení určeno k, byť i částečné, úhradě nájemného a také zda, a pokud ano, tak kdo, bude technické zhodnocení odpisovat. V určitých případech je totiž možné, aby byla k odpisování technického zhodnocení oprávněna i osoba od odpisovatele definovaného v § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů odlišná. Takovýto přístup je povolen za kumulativního splnění několika podmínek⁹² a to:

1. technické zhodnocení je hrazeno nájemcem, či uživatelem⁹³
 - Hrazení je zde nutno vnímat jako závazek nájemce technické zhodnocení uhradit, nikoli jako reálné zaplacení⁹⁴
2. je sepsána písemná smlouva s odpisovatelem, který s tímto postupem souhlasí
 - Tento souhlas je možné udělit již v písemně uzavřené nájemní smlouvě
3. vstupní cena není u odpisovatele o technické zhodnocení zvýšena
4. technické zhodnocení bude odpisováno v odpisové skupině zhodnoceného majetku.

⁸⁹ § 2220 odst. 2 občanského zákoníku.

⁹⁰ BAJURA, Jan. § 2220 (Změny na věci provedené nájemcem). In: ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan; FIALA, Josef et al. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek V, (§ 1721-2520)* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-12-27]. ASPI_ID KO89_e2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁹¹ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 185.*

⁹² § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁹³ Uživatelem je zde myšlena osoba užívající majetek na základě finančního leasingu.

⁹⁴ PILAŘOVÁ, Ivana. Technické zhodnocení cizího majetku v podnikatelském prostředí. *Účetnictví v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 10.8.2017, 21(7-8), 5 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/casopisy/?cas=uvp&rok=2017>. ISSN 1211-7307.

1.3.1. Nájemné plněno technickým zhodnocením

V případě, kdy se spolu obě strany domluví, je možné, aby nájemce provedeným technickým zhodnocením hradil pronajímateli nájemné. To je možné provést buď předem, nebo zpětně. V případě úhrady nájemného předem zvýší o technické zhodnocení pronajímatel vstupní (zůstatkovou) cenu majetku⁹⁵ a tím mu vzniká nepeněžní příjem ve výši nájemného. Tyto příjmy v daném zdaňovacím období sice povedou k zvýšení základu daně, toto zvýšení ovšem může daňový subjekt kompenzovat pomocí daňových odpisů⁹⁶, které budou po určité dobu základ daně naopak snižovat. V důsledku toho sice nebude odpisování technického zhodnocení umožněno nájemci, ale z jeho strany budou výdaje na technické zhodnocení považovány za daňově uznatelné výdaje, vzhledem k tomu, že byly vynaloženy namísto peněžitého plnění nájemného⁹⁷. Pokud hodnota technického zhodnocení není schopna pokrýt celou částku dlužného nájemného, je možné, aby nájemce zbývající částku uhradil peněžitou formou.

Výdaje nájemce a příjmy pronajímatele z nájmu budou v podvojném účetnictví účtovány v souladu s akruálním principem⁹⁸, zatímco v případě jednoduchého účetnictví se bude jednat o jednorázový zápis. To může vést k situaci kdy pronajímateli, aniž by obdržel jakékoliv peněžité plnění, vznikne povinnost k dani ve významné výši, neboť proti tomuto nepeněžnímu příjmu může použít pouze mnohem nižší odpisy⁹⁹. Z tohoto důvodu je důležité, aby daňové subjekty pečlivě zvážily, jaké dopady pro ně může hrazení nájemného tímto způsobem nést.

Jestliže bude zvolena metoda zpětného hrazení nájmu bude postup do určité míry opačný. Pronajímatel si v tomto případě nezvýší vstupní (zůstatkovou) cenu majetku, ale místo toho umožní nájemci, aby si mohl uplatňovat odpisy z technického zhodnocení. Zatímco pro pronajímatele se v tuto chvíli ještě nejedná o nepeněžní příjem, bude se jednat o jeho pohledávku vůči nájemci. Ten si na druhou stranu bude moci uplatňovat daňové výdaje vznikající z odpisování a nájemné jako takové bude v jeho účetnictví vedeno jako závazek vůči pronajímateli¹⁰⁰. Možnost takového postupu vyplývá již ze zákona o daních z příjmů, kde je v § 29 odst. 6 zmíněn způsob zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku v případě, že technické

⁹⁵ Pokud se nejedná o případy uvedené v § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁹⁶ Bod 1,K § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pokynu D – 22.

⁹⁷ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 203.*

⁹⁸ § 3 odst. 1 zákona o účetnictví.

⁹⁹ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 206.*

¹⁰⁰ Tamtéž, s. 207.

zhodnocení odpisuje nájemce a je jím plněno nájemné. V tomto případě dojde ke zvýšení o zůstatkovou cenu technického zhodnocení v roce ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele s odpisováním nájemcem. V tu chvíli dojde i k nepeněžnímu plnění nájemného ze strany nájemce, které si bude moci uplatnit jako daňový výdaj. Pronajímateli poté nic nebrání, aby pokračoval v odpisování ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny a uplatňoval si tak vzniklé daňové odpisy¹⁰¹.

1.3.2. Technické zhodnocení nad rámec nájemného

Pokud je technické zhodnocení provedeno nad rámec nájemného tak je opět možno volit z několika režimů odpisování. V první řadě je možné, aby pronajímatel sám zvýšil vstupní (zůstatkovou) cenu majetku a tím mu dle § 26 odst. 6, písm. a), bod 3. zákona o daních z příjmů vzniká ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání, nepeněžní příjem ve výši výdajů vynaložených nájemcem. Tento příjem bude možné jako u uhrazení nájemného předem kompenzovat daňovými odpisy. Nájemce zde tedy nedostane možnost odpisovat a výdaje na technické zhodnocení pro něj budou daňově neúčinné.

Dále je možné, aby technické zhodnocené odpisoval nájemce, čímž se mu naskytne možnost při splnění výše zmíněných podmínek uplatňovat odpisy a tím si snížit základ daně. Pro pronajímatele to pak ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním bude znamenat nepeněžní příjem oceněný zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem¹⁰². Ve stejné výši dojde také ke zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku¹⁰³. Výdaje nájemce na technické zhodnocení jsou však i v tomto případě daňově neúčinné, pokud nedojde k jejich, byť i jen částečné, úhradě ze strany pronajímatele. Na základě § 24 odst. 2, písm. tb) zákona o daních z příjmů je totiž možné zůstatkovou cenu technického zhodnocení do výše úhrady na něj vynaložených výdajů použít jako daňově účinnou.

Je také možné, že ani jedna ze stran nebude předmětné technické zhodnocení odpisovat. Taková situace může například nastat, pokud nájemce nemůže odpisovat, neboť mu provedené technické zhodnocení nesloužilo k udržení, dosažení a zajištění zdanitelných příjmů¹⁰⁴. Pak ve

¹⁰¹ JANOUŠEK, Lubomír. *Daňové výdaje a náklady pro daň z příjmů*. Praha: Linde, 1997. Daňová a hospodářská kartotéka. ISBN 80-902105-7-0. s. 230.

¹⁰² § 23 odst. 6, písm. a), bod 2. zákona o daních z příjmů.

¹⁰³ § 29 odst. 6, písm. a) zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁴ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 215.

zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním dojde opět ke vzniku nepeněžního příjmu pronajímatele ve výši, která se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem¹⁰⁵. Jedná se tedy o stejně stanovené ocenění jako v předchozím případě. Opět zde dojde dle § 29 odst. 6 zákona o daních z příjmů ke zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny v této hodnotě a pronajímatel z ní poté může začít sám odpisovat.

Konečně je zde možnost, aby si strany předem dohodly, že s ukončením nájmu dojde i k odstranění vzniklého technického zhodnocení. Pronajímateli tedy v tomto případě nevzniká žádný nepeněžitý příjem¹⁰⁶ a není ani z jeho strany nutné řešit zvýšení vstupní ceny majetku, neboť předem předpokládá, že bude uveden do původního stavu. Výdaje na toto odstranění jsou ze strany nájemce daňově uznatelné, protože zde existuje předpoklad, že v případě, že by nájemce s odstraněním nesouhlasil, pronajímatel by technické zhodnocení neodsouhlasil. Z tohoto důvodu se tedy jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů¹⁰⁷. Co se týče daňové zůstatkové ceny, ta je, alespoň dle pokynu D – 22 uznatelným daňovým výdajem a to ve zdaňovacím období, kdy byl majetek uveden do původního stavu¹⁰⁸. V případě, že by část technického zhodnocení byla prakticky neodstranitelná¹⁰⁹, je možné uvažovat o částečné uznatelnosti zůstatkové ceny technického zhodnocení a to do poměrné výše, ve které je nájemce schopen odstranění technického zhodnocení prokázat¹¹⁰.

Specifickým případem, který může u odpisování technického zhodnocení nájemcem se souhlasem pronajímatele nastat je, že dojde k fúzi obou stran. Pokud bychom chtěli postupovat co nejbezpečnějším způsobem, poté je možnost postupovat na základě názoru, který představili zástupci finanční správy v rámci Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců¹¹¹.

¹⁰⁵ § 23 odst. 6, písm a), bod 1. zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁶ LANDGRÁF, Roman. *Opravy nebo technické zhodnocení prováděné nájemcem – daňové důsledky* [online]. 8.11.2013 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.landgraf.cz/2013/11/08/opravy-nebo-technicke-zhodnoceni-provadene-najemcem-danove-dusledky/>.

¹⁰⁷ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 9788072087075. s. 228.

¹⁰⁸ Bod 39 K § 24 odst, 2 zákona o daních z příjmů pokynu D – 22.

¹⁰⁹ Např. odstranění technického zhodnocení by vedlo k poškození samotného majetku.

¹¹⁰ ŽMOLÍK, Christian. Zůstatková cena technického zhodnocení na pronajatém majetku při ukončení nájemní smlouvy. *DAUC* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 11. 8. 2017 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/oa/otazka/19219/?well=oao>.

¹¹¹ TOMAN, Petr; ŠVECOVÁ, Alena; FUKSOVÁ, Jana. Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.6.2016* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2016, 24.6.2016, s. 30-37 [cit.

V tomto případě by daňová zůstatková cena technického zhodnocení zvýšila vstupní cenu majetku, na němž bylo provedeno, a dále by se pokračovalo v jeho odpisování metodou, kterou byl odpisován do rozhodného dne fúze. Nedošlo by zde k vzniku nepeněžního příjmu nástupnické společnosti a to ačkoliv došlo ke skončení nájmu.

Zásadními ustanoveními, pro výklad tohoto problému je § 23c odst. 7 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že: „...*nástupnická společnost pokračuje v odpisování započatém zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací u hmotného majetku a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace, a který lze odpisovat podle tohoto zákona...*“ a také § 30 odst. 10, písm a) zákona o daních z příjmů, podle kterého odpisování pokračuje ze vstupní ceny, ze které bylo odpisováno původním odpisovatelem a to za zachování způsobu odpisování. V daném případě se při výkladu těchto ustanovení osobně neztotožňuji s názorem finanční správy, ale spíše s jednou z variant předloženou překladateli návrhu. Myslím si, že vhodnějším postupem by bylo, aby nástupnická společnost pokračovala v odpisování majetků v rozdělené podobě, stejně tak, jak byl odpisován do rozhodného dne fúze. Došlo by zde tedy k dodržení požadavku, aby odpisování pokračovalo ze vstupní ceny, ze které bylo odpisováno původním odpisovatelem a také by se myslím jednalo o pro nástupnickou společnost efektivnější a jednodušší přístup. Nebyla by zde nutnost při fúzi, která je sama o sobě účetně velmi náročná, párovat jednotlivé majetky a jejich technická zhodnocení a měnit jejich vstupní ceny. Jsem si ovšem vědoma toho, že není možné a ani rozumné daňové postupy upravovat čistě na základě výhodnosti pro daňové subjekty a přístup finanční správy k této otázce chápu a v zásadě s jejich odůvodnění nemohu nesouhlasit.

1.3.3. Odpisování technického zhodnocení podnájemcem

Hmotný majetek a jeho technické zhodnocení odpisuje odpisovatel¹¹², existují ale i situace, kdy je osobou k odpisování oprávněnou i osoba od odpisovatele odlišná jako například výše probíraný nájemce. Zákonná úprava ještě relativně nedávno nedávala takovou možnost odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku podnájemci, a to ačkoliv se jedná o situaci v praxi často se vyskytující. Jednalo se o úpravu často kritizovanou, a proto byla snaha ze strany daňových poradců přijít s výkladem zákona, který by takové odpisování umožnil na základě již existující úpravy odpisování technického zhodnocení nájemcem.

2019-03-16]. 479/16.06.15. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_20160615.pdf.

¹¹² § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jedním z těchto pokusů byl i příspěvek na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců¹¹³, kde bylo užito argumentu a maiori ad minus, tedy pokud něco platí pro nájem, mělo by to platit i pro podnájem jako vztah „menší“. Dále bylo také poukázáno na obdobné užití tohoto argumentu ve vztahu nájmu a podnájmu k § 21c zákona o daních z příjmů v důvodové zprávě k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb.¹¹⁴. S takovýmto přístupem vyjádřilo Generální finanční ředitelství nesouhlas z toho důvodu, že by poté nedošlo k naplnění jedné z podmínek § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů a to konkrétně k úhradě technického zhodnocení ze strany nájemce či uživatele finančního leasingu. Tento závěr nebyl překvapivý, neboť se jednalo o pouhé potvrzení dlouhodobě existujícího názoru Generálního finančního ředitelství¹¹⁵.

Ke změně došlo novelizací zákona o daních z příjmů zákonem č. 170/2017 Sb.¹¹⁶, s účinností od 1. července 2017. Nově je v § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů umožněno odpisování technického zhodnocení poplatníkovi, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl hmotný majetek přenechán k užívání. Tím došlo k nápravě úpravy, která nerespektovala ekonomickou praxi a umožnění odpisování technického zhodnocení hmotného majetku i stranám dalších smluvních typů, které souvisejí s přenecháním věci k užívání. Podle přechodných ustanovení je tato úprava použitelná na technické zhodnocení dokončené a uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání ode dne účinnosti zákona a to na zdaňovací období, které začalo po účinnosti novely. To platí i v případě dvou po sobě následujících technických zhodnocení, jejichž uvedení do stavu způsobilého užívání dělí právě datum 1. července 2017. V tomto případě se vynaložené výdaje nesečtou a bude možné odpisovat pouze technické zhodnocení provedené později¹¹⁷.

Postavení takového poplatníka (typicky podnájemce, ale i např. vypůjčitel) je obdobné jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem, a to i při ukončení užívání, či zrušení souhlasu s odpisováním. Z toho tedy vyplývá, že je i pro takového poplatníka nutné získat písemný souhlas. Takovýto souhlas je v zásadě vyžadován po nájemci hmotného majetku, který zde vystupuje v postavení odpisovatele, ovšem vzhledem k zásadě *nemo plus iuris* není možné,

¹¹³ THELENOVÁ, Michaela; NEŠKRÁBALOVÁ, Markéta. Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.3.2015* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2015, 18.3.2015, s. 13-20 [cit. 2019-03-16]. 447/18.03.15. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-03-18.pdf.

¹¹⁴ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁵ Pokyn D-22 k § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

¹¹⁶ Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní, K bodu 206, s. 179.

aby tento souhlas udělil bez toho, aby sám byl odpisovatelem k odpisování oprávněn¹¹⁸. V rámci zachování opatrnosti a jistoty subjektů je tedy vhodné zvážit účast všech relevantních stran na tomto dokumentu. Dále musí být také splněno zařazení technického zhodnocení do odpisové skupiny užívaného majetku, jeho hrazení ze strany poplatníka, který plánuje odpisovat a toto technické zhodnocení nesmí zvýšit vstupní cenu majetku odpisovatele.

Důvodová zpráva k § 28 odst. 7¹¹⁹

a o daních z příjmů naznačuje, že úmyslem zákonodárce byla možnost užití předmětného ustanovení i při cesi nájemního vztahu. Tuto možnost ale sdělení Generálního finančního ředitelství kategoricky odmítlo¹²⁰ a to s odůvodněním, že při cesi nájemní smlouvy dochází k zachování poměru mezi vlastníkem a nájemcem, a to i přes změnu osoby nájemce a toto ustanovení použít pro osobu nájemce a uživatele výslovně vylučuje.

Na tuto situaci reagovali i předkladatelé příspěvku na Koordinacním výboru s Komorou daňových poradců¹²¹. Mimo jiné zde však uváděli i překvapivý rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2014¹²², jehož právní věta stanovila, že: „*Soukromoprávním úkonem nelze převést veřejné subjektivní právo uplatnit odpisy technického zhodnocení (§ 26 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) z jedné osoby na druhou, ledaže by zákon takovou možnost stanovil.*“ Zde je tedy opět vyjádřena myšlenka, že při cesi nájemní smlouvy není možné, aby technické zhodnocení daňově odpisoval nový nájemce. Na rozdíl od sdělení Generálního finančního ředitelství, se ovšem nejednalo o nemožnost použití § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale o odmítnutí dlouhodobé správní praxe, která k tomuto účelu používala § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů¹²³.

¹¹⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní, K bodu 113, s. 152.

¹¹⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní, K bodu 113, s. 152.

¹²⁰ Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017, 1.11.2017 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-11-01_sdeleni_106909-17.pdf.

¹²¹ NESROVNAL, Jiří; TKÁČ, Radislav; MACHALA, Otakar et al. Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb. In: *Zápis z jednání Koordinacního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.1.2018* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018, 24.1.2018, s. 18-24 [cit. 2019-03-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-01.pdf.

¹²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, čj. 7 Afs 28/2013 - 23, www.nssoud.cz.

¹²³ NESROVNAL, Jiří; TKÁČ, Radislav; MACHALA, Otakar et al. Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb. In: *Zápis z jednání Koordinacního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.1.2018* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018, 24.1.2018, s. 18-24 [cit. 2019-03-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-01.pdf.

Závěrem tohoto příspěvku bylo konstatování Generální finanční ředitelství, které ačkoliv opět nepřipustilo aplikaci § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přiznalo při cesi nájemní smlouvy možnost užití § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Prvně zmíněné ustanovení totiž považují za doplňkové, které je možné užít v případech, na které je aplikace „základního“ ustanovení o odpisování technického zhodnocení nájemcem nepřipustná. V případě cesi nájemní smlouvy, tedy na základě tohoto stanoviska, bude mít nový nájemce možnost odpisovat technické zhodnocení metodou zákona o daních z příjmů jako v prvním roce odpisování, a to za předpokladu, že došlo z jeho strany k náhradě výdajů na technické zhodnocení původního nájemce. Na straně pronajímatele v tuto chvíli nevzniká nepeněžní příjem, jelikož nedochází k ukončení nájmu, ale pouze ke změně osoby na straně nájemce. Za pozitivní považují i fakt, že je v příspěvku vyřešena také situace, kdy odpisování probíhá na základě § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V takovém případě považují za zcela zřejmé, že je nutné uplatnit přístup obdobný přístupu k nájemci a konstatovat možnost odpisování nové straně i v případě cesi podnájemních a jiných vztahů, na něž se ustanovení vztahuje. K témuž výsledku dospěly i obě strany příspěvku.

V souvislosti s tímto novým ustanovením byl také novelizován § 29 odst. 6 zákona o daních z příjmů, který upravuje případ, kdy dojde k ukončení podnájmu, či k zrušení souhlasu s odpisováním technického zhodnocení, ale tento majetek, který se poplatníkovi vrací do užívání, není v jeho vlastnictví. V případě, kdy tento poplatník na daném majetku již odpisuje jiné technické zhodnocení (zařazené podle § 26 odst. 3, písm a) zákona o daních z příjmů jako jiný majetek), pak dojde k zvýšení jeho vstupní ceny a následné odpisování s použitím roční odpisové sazby/koefficientu pro zvýšenou vstupní cenu¹²⁴. Pokud ovšem poplatník takový majetek, kterému by bylo možné vstupní cenu zvýšit nemá, poté jiný majetek v ocenění, které by jinak zvyšovalo vstupní cenu vznikne. Výjimkou je situace, kdy k ukončení nájmu dojde odkoupením předmětu nájmu nájemcem, poté budou výdaje na technické zhodnocení zahrnuty v pořizovací ceně podle § 29 odst. 1 písm a) zákona o daních z příjmů.

Z této nové úpravy ovšem vyplývá jeden zákonodárcem nečekaný problém, který byl v nedávné době řešen na Koordinačním výboru s Komorou daňových poradců¹²⁵. Jedná se o specifickou situaci, kdy dochází v stejném okamžiku ke skončení nájemní i podnájemní

¹²⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní, K bodu 118, s. 155.

¹²⁵ NESROVNAL, Jiří. Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.1.2019 [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 23.1.2019, s. 2-7 [cit. 2019-03-16]. 536/23.01.19. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2019-01-19.pdf.*

smlouvy a to bez úhrady. V tomto případě by, pokud bychom postupovali čistě dle jazykového výkladu zákona, bez přihlídnutí k právním principům a dalším skutečnostem, docházelo ke vzniku nepeněžního příjmu na základě § 23 odst. 6, písm. a) zákona o daních z příjmů jak u nájemce, tak i pronajímatele. Takový závěr ovšem nelze již intuitivně považovat za konečný a správný. Neztotožnil se s ním ani předkladatel daného problému a ve svém příspěvku svůj názor podpořil jednak důvodovou zprávou novely, ve které vnímá záměr zákonodárce, aby nepeněžní příjem vznikl tomu, komu nově vzniká právo užívat majetek, tak i judikaturou Nejvyššího správního soudu¹²⁶. V ní soud konstatuje, že: „*je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka... musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý...*“ Tento postoj zaujalo i Generální finanční ředitelství, které konstatovalo, že jediným přístupem slučitelným s daňovými principy je v tomto případě ustanovení o vzniku nepeněžitého příjmu u nájemce neaplikovat. S tímto závěrem plně souhlasím a považuji ho za jediné rozumné řešení situace, alespoň do doby, než bude situace zákonodárcem zhojena.

1.4. Technické zhodnocení majetku z pohledu účetnictví

Definice technického zhodnocení o které se zvyšuje ocenění jednotlivého majetku byla před změnou, kterou přinesla vyhláška č. 467/2013 Sb.¹²⁷, přebírána z § 32a odst. 6 a § 33 zákona o daních z příjmů, dnes je ovšem pro účely účetnictví obsažena v § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.: „*Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku včetně nástaveb, přístavba 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.“*

¹²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2006, čj. 2 Afs 42/2005, č. 843/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

¹²⁷ Vyhláška č. 467/2013 Sb. kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Věcná kategorizace zde odpovídá definici ze zákona o daních z příjmů, a i přestože nejsou užity pojmy rekonstrukce a modernizace, jejich obsahový význam je zachován. Limit výdajů je ovšem v rámci účetnictví upraven značně odlišně a to tak, že si účetní jednotka sama určí limit pro zařazení nehmotného majetku, hmotných movitých věcí a jejich souborů jako dlouhodobého majetku pomocí vnitřní směrnice a tento práh se taktéž uplatní pro zařazení výdajů jako technické zhodnocení. V případě stavby potom limit určujeme přiměřeně k jejich pořizovací ceně. Poslední část ustanovení odkazuje na ocenění stavby dle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví: „...*kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč*“, zde bude technické zhodnocení dle § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. odpisováno samostatně a nezvýší ocenění majetku. Překročení zvolené částky se v účetnictví sleduje za celé účetní období.

Tato odlišnost v přístupu v porovnání s daňovou úpravou znamená pro praxi nemalé komplikace. Vzhledem k limitům zákona o daních z příjmů, kdy je za hmotný majetek považován majetek, pokud jeho vstupní cena překročí 40 000 Kč a v případě nehmotného majetku pokud překročí 60 000 Kč, je většinou praxí účetních jednotek nastavení shodných částek jako limitu pro účely účetnictví. Tento postup umožňuje větší kompatibilitu účetních soustav majetků pro účely daní a to i přesto, že to v mnoha případech není plně v souladu s požadavkem věrného a poctivého účetnictví. Nevyhnutelně zde tedy získáme rozpor účetního a daňového technického zhodnocení, kdy daňově máme zákonem stanovený limit 40 000 Kč, který nepřináší problém pro hmotný majetek, ale v případě majetku nehmotného nám zde vzniká 20 000 Kč rozdíl. Další změnou u nehmotného majetku oproti daňovému režimu je také, že se technické zhodnocení posuzuje v úhrnu za účetní období, kdežto v daních se jedná o výdaje za dokončené změny na majetku. Je tedy nutné technické zhodnocení nehmotného majetku sledovat pro oba účely odděleně a dbát na jejich správné zařazení.

O technickém zhodnocení nehmotného a hmotného majetku je dle § 6 odst. 2 a § 7 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. v některých případech účtováno jako o samostatném dlouhodobém majetku a to v případě, že se jedná o zhodnocení majetku, ke kterému má účetní jednotka užívací právo nebo který byl zařazen jako drobný majetek. Obdobná situace vznikne při technickém zhodnocení majetku oceněného v souladu s § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, jak již bylo zmíněno výše. V těchto případech je tedy v rámci účetnictví odpisováno samostatně, zatímco v ostatních případech zvyšuje ocenění dlouhodobého hmotného, nebo nehmotného majetku a je tak odpisováno jejich prostřednictvím (§ 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) a to vždy od uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Vzhledem k těmto odlišnostem je vhodné, aby účetní jednotka vedla dvě odlišné sestavy majetku, které budou respektovat odlišnosti obou úprav. To je v dnešní době usnadněno počítačovými účetními softwary, které práci v mnoha směrech usnadňují a jsou schopny rozlišovat mezi oběma režimy. Jejich používání tedy lze doporučit a v případě účetních jednotek větších než malých se stávají nutností. Je ovšem nutné zmínit se i o negativech používání takovýchto programů, vzhledem k tomu, že jejich přesné nastavení může být značně komplikované a v mnoha případech software sám nerespektuje platnou legislativu (častým problémem je například zaokrouhlování). Další problém také nastává při zpracování výstupů z těchto programů, které často nejsou v příliš přehledném a vhodném formátu a navíc většinou neobsahují všechny informace nutné k řádné kontrole. Taková kontrola je při používání účetních a daňových programů nezbytnou činností účetní jednotky, protože jak jsem již výše zmínila, na takový výstup není možné se slepě spolehnout.

2. Porovnání se slovenskou úpravou

2.1. Definice technického zhodnocení

V Slovenské republice je technické zhodnocení („technické zhodnotenie“) upraveno zákonem č. 595/2003 Z. z.o dani z příjmů z 4. prosince 2003, v znení neskorších predpisov (dále „**slovenský zákon o dani z příjmů**“). Tento zákon obsahuje ustanovení upravující technické zhodnocení u hmotného i nehmotného majetku zároveň a není zde tedy jako v případě české úpravy úprava oddělená. V souvislosti s tím je ovšem namístě poznamenat, že v slovenském zákoně není samostatná úprava daňových odpisů nehmotného majetku, neboť jsou dle § 22 odst. 8 slovenského zákona o dani z příjmů přebírány účetní odpisy.

Definice technického zhodnocení obsažená v § 29 odst. 1 slovenského zákona o dani z příjmů, je obdobná české úpravě s tím rozdílem, že je zde jako limit pro zařazení výdajů jako technického zhodnocení uvedena částka 1700 €. Tato částka odpovídá přibližně 44 000 Kč¹²⁸, tedy jedná se o menší navýšení oproti limitu českému. Existuje zde také možnost i podlimitní výdaje splňující věcnou podmínku považovat za technické zhodnocení, obdobně jako je to možné i v naší právní úpravě, ve chvíli, kdy se poplatník rozhodne nevyužít možnosti jednorázových výdajů podle § 24 odst. 2 písm zb) zákona o daních z příjmů.

Jednotlivé kategorie technického zhodnocení jsou identické jako v české úpravě, ovšem jejich definice se v některých ohledech odlišují. V případě nástavby, přístavby a stavební úpravy je i zde odkázáno na stavební zákon¹²⁹, kde je definice obsažena v § 139b odst. 5¹³⁰. Jediná odchylka je v případě těchto kategorií zřetelná u stavební úpravy, která na rozdíl od české úpravy v ustanovení výslovně nezmiňuje, že je nutné pod ní podřadit i zateplení budovy. Jedná se ale pro daně z příjmů nevýznamnou změnu, neboť se i přesto u zateplení jedná o technické zhodnocení¹³¹.

V případě rekonstrukce je poté definice obsažena přímo v § 29 odst. 4 slovenského zákona o dani z příjmů a oproti české definici, ve které se jedná o změnu účelu, nebo technických parametrů, obsahuje navíc alternativní podmínku „kvalitativní změnu výkonnosti majetku“ a také je zde uvedeno, že za změnu technických parametrů nelze považovat záměnu

¹²⁸ 43 979 Kč, kurz České národní banky k 30.10.2018; 25,870 EUR/CZK - *Kurzy devizového trhu* [online]. Praha: Česká národní banka, c2003 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z:

https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

¹²⁹ Zákon č. 50/1976 Zb., zákon o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon), v znení neskorších predpisov.

¹³⁰ Tento zákon nebyl dosud na Slovensku nahrazen.

¹³¹ Čo je technickým zhodnotením majetku. In: *Finančná správa Slovenská republika* [online]. Bratislava: Finančné riaditeľstvo SR [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/325608-%C4%8Co-je-technick%C3%BDm-zhodnoten%C3%ADm-majetku>

použitého materiálu při dodržení jeho porovnatelných vlastností. Co se týče kvalitativní změny výkonnosti, dle mého názoru se takováto změna projeví společně se změnou technických parametrů a tedy by se, alespoň v teorii měly tyto pojmy důsledkově překrývat. Technické parametry jsem již výše nadefinovala jako typické vlastnosti majetku, jejich charakterizující veličiny¹³². Pojem kvalitativní poté odkazuje na „týkající se kvality“, kdy kvalitu lze definovat jako „souhrn typických, zpravidla kladných vlastností“¹³³. Již z těchto definic je jasný blízký vztah obou pojmů a jejich provázanost. Kvalita je navíc také pomocí technických parametrů definována, a tedy na ně přímo navázána¹³⁴. V důsledku toho jsem dospěla k závěru, že se definice technického zhodnocení rekonstrukcí dle definice českého a slovenského zákona v zásadě shoduje, a to ačkoliv je jejich textace rozdílná.

V témže ustanovení obsažená změna materiálu je na Slovensku řešena přímo literou zákona a jedná se tedy o úpravu závaznou pro všechny subjekty a ne o pouhou zmínku v pokynu D - 22, který je závazný pouze pro finanční správu tak, jako je tomu u nás. Takovýto přístup je jistě chvályhodný a případnou inspiraci českého zákonodárce bych nepovažovala za negativní krok, na druhou stranu ovšem vzhledem k stálosti postoje správce daně a řešení dané situace v pro něj závazném pokynu nepovažuji takovou změnu za nutnou.

Konečně modernizace má ve slovenském právu mnohem obsažnější definici než v tom českém. Oba právní řády se shodnou na jejím pojetí jako rozšíření použitelnosti, či vybavenosti majetku, ale slovenská úprava poté dále specifikuje, že toto rozšíření je o součásti, které původní majetek neobsahoval a které tvoří neoddělitelnou součást majetku. S velmi podobným pojmem „nedílná součást“ pracuje i český zákonodárce a to ve vysvětlivkách k Příloze 1 zákona o daních z příjmů v souvislosti s domy, budovami a stavbami. Zde ovšem podobnost končí a oba pojmy jsou poté definovány odlišně. Nedílnou součástí se rozumí zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, jsou se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat bez znehodnocení funkce a účelu stavebního díla. Zpravidla jsem také součástí celkové dodávky stavebního díla. Na druhou stranu neoddělitelná součást majetku není omezená pouze na stavební díla a užití tohoto pojmu tedy můžeme předpokládat i u jiného druhu majetku. Jeho definice je také obsažena přímo v textu relevantního ustanovení a ne pouze

¹³² KOŽEŠÍNEK, Jaroslav; ŠTĚPÁNEK, Miroslav et al. *Ilustrovaný encyklopedický slovník: II. díl J - Pri*. Praha: ACADEMIA, 1981. ISBN 21-080-81. s. 960.

¹³³ KRAUS, Jiří. *Akademický slovník cizích slov*. Praha: Academia (Fortuna), 1998, s. 441. ISBN 80-200-0607-9.

¹³⁴ Úvod do managementu kvality a jeho nástrojů. In: *Statsoft* [online]. Praha: StatSoft CR, 2013, 4.6.2013 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: http://www.statsoft.cz/file1/PDF/newsletter/2013_06_04_StatSoft_Uvod_do_managementu_kvality.pdf

jako vysvětlivka v příloze zákona. Tato varianta mi přijde vhodnější a to z důvodu lepší přehlednosti právního předpisu.

Samotná definice poté říká, že za neoddělitelnou část majetku se považují samostatné věci, které jsou určené ke společnému použití s věcí hlavní a spolu s ní tvoří jeden majetkový celek, tedy jedná se o obdobu příslušenství věci podle toho, jak ho v § 510 odst. 1 vnímá občanský zákoník. Případnou recepci této úpravy bych považovala za vítaný doplněk naší dosavadní úpravy modernizace jako technického zhodnocení a to z toho důvodu, že by tato formulace umožnila lepší pochopení termínu a vyřešila také výše zmíněný problém týkající se klimatizace. Zde totiž dle mého názoru dochází k situaci, kdy je celek klimatizačního zařízení uměle rozdělen na vnitřní rozvody, které jsou vždy považovány za nedílnou součást budovy, tedy se vždy jedná o technické zhodnocení, a na klimatizační zařízení, které je potom s přihlédnutím k funkci a účelu budovy považováno buďto za nedílnou součást budovy, nebo za samostatnou movitou věc¹³⁵. Pod vlivem takto změněné úpravy by bylo, dle mého názoru, klimatizační zařízení vždy považováno za neoddělitelnou část majetku a tedy by se vždy jednalo o technické zhodnocení a to bez ohledu na to zda by i nadále přetrvávalo jakési teoretické rozdělování systému klimatizace. V důsledku toho by tedy byla klimatizace jako celek vždy považována za technické zhodnocení budovy¹³⁶. Tato změna by přinesla jednoznačnost v řešení situací pro daňový subjekt a potažmo to tedy i posílilo jeho právní jistotu. Samotnou variantu provedení řešení ve formě změny formálního a všeobecně závazného pramene práva, tedy zákona, bych považovala za vhodnější a to i ve formě pouhého demonstrativního výčtu změn majetku, které je možné považovat za modernizaci.

2.2. Odpisování technického zhodnocení majetku

Systém odpisů ve slovenském zákoně o daních z příjmů se na první pohled jeví obdobný tomu tuzemskému, existují zde odpisové skupiny, možnost rovnoměrného a zrychleného odpisování, technické zhodnocení má vliv na výši odpisů atd. Po podrobnějším prostudování je ovšem jasné, že ve své podstatě se jedná o principiálně odlišný systém s odlišným postupem a výsledky. Vzhledem k tématu práce se zde nebudu příliš podrobně zabývat principem

¹³⁵ Na základě výkladu podávaného Generálním finančním ředitelstvem v pokynu D-22.

¹³⁶ Ostatně takovýto závěr podporuje i Metodické usmernenie č. MF/016078/2017-352 zo dňa 09.11.2017 o účtovaní technického zhodnotenia hmotného a nehmotného majetku. Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2017. [cit. 2019-03-17]. Dostupné z: <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=2ahUKEwiZpojxtonhAhWCTt8KHahYBLkQFjABegQICRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.vsonline.sk%2Fdownload%2Fonlibvs%2F22MU.RTF&usg=AOvVaw24F3jtlPbtH4ApgvQs05sn>.

a odlišnostmi slovenských daňových odpisů a zaměřím se pouze na část týkající se technického zhodnocení a důsledky jeho provedení.

2.2.1. Rovnoměrné odpisování

Systém rovnoměrných odpisů je zde řešen mnohem jednodušeji, neexistuje zde systém ročních odpisových sazeb, a tedy nedochází k její změně v dalších letech odpisování, či právě při provedení technického zhodnocení. Odpisy jsou zde¹³⁷ určeny čistě jako podíl vstupní ceny a doby odpisování¹³⁸, přičemž v případě technického zhodnocení je tato vstupní cena o jeho hodnotu zvýšena v roce jeho dokončení a zařazení do užívání¹³⁹.

Tabulka 8 - Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování
Situace - majetek v 2.. OS, rovnoměrné odpisování, Začátek odpisování - duben 2012

Rok	AVC	DO	DZC	O	RO
2012	120 000	15 000	105 000	15 000	1/6
2013	120 000	20 000	85 000	35 000	1/6
2014	120 000	20 000	65 000	55 000	1/6
2015	120 000	20 000	45 000	75 000	1/6
2016	120 000	20 000	25 000	95 000	1/6
2017	120 000	20 000	5 000	115 000	1/6
2018	120 000	5 000	0	120 000	

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávkky, RO – roční odpis

V prvním roce odpisování je v tabulce uplatněna pouze poměrná část odpisu¹⁴⁰, odpovídající dvanáctině ročního odpisu, násobeného počtem měsíců od zařazení majetku do užívání do konce zdaňovacího období¹⁴¹. Zbytek ročního odpisu bude poté vypořádán v roce následujícím po konci doby odpisování, či v případě technického zhodnocení v roce, kdy bude daňová zůstatková cena nižší, než vycházející roční daňový odpis jak je možné vidět na příkladu níže. V případě české metody lze hovořit o podobném efektu, vzhledem k tomu, že v prvním roce odpisování je roční odpisová sazba¹⁴² vždy nižší než v rocích dalších. Lze usuzovat, že

¹³⁷ § 27 odst. 1 slovenského zákona o dani z příjmů.

¹³⁸ Viz Tabulka 8.

¹³⁹ Viz Tabulka 9.

¹⁴⁰ §27 odst.2 slovenského zákona o dani z příjmů.

¹⁴¹ Tento postup svým principem připomíná účetní odpisy, ve kterých hledíme i na to, zda byl majetek zařazen do užívání na začátku, či v průběhu roku.

¹⁴² § 31 odst. 1, písm a) zákona o daních z příjmů.

tuto úpravu zákonodárce zvolil i proto, že majetek bude v prvním roce pravděpodobně uveden do užívání v jeho průběhu a je zde snaha toto promítnout do výše odpisů.

Tabulka 9 - Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování, technické zhodnocení

Situace - TZ = 30 000 Kč v 2015, majetek v 2.. OS, rovnoměrné odpisování, Začátek odpisování - duben 2012

Rok	AVC	DO	DZC	O	RO
2012	120 000	15 000	105 000	15 000	1/6
2013	120 000	20 000	85 000	35 000	1/6
2014	120 000	20 000	65 000	55 000	1/6
2015	150 000	25 000	70 000	80 000	1/6
2016	150 000	25 000	45 000	105 000	1/6
2017	150 000	25 000	20 000	130 000	1/6
2018	150 000	20 000	0	175 000	

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, RO – roční odpis

Jak je z uvedeného příkladu možné vidět, zvýšení vstupní ceny je zde vyřešeno vcelku elegantním a praktickým způsobem, který eliminuje riziko, že osoba zodpovědná za výpočet, či kontrolu odpisů opomene změnu koeficientu. Dochází zde k pouhému zvýšení vstupní ceny a výpočet není v jiných aspektech ovlivňován. Takovéto zvýšení vstupní ceny ovšem může v některých případech vést k prodloužení doby odpisů¹⁴³, k tomu ovšem dochází i v případě české metody rovnoměrných odpisů.

Tabulka 10 - Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování, technické zhodnocení

Situace - TZ = 60 000 Kč v 2015, majetek v 2.. OS, rovnoměrné odpisování, Začátek odpisování - duben 2012

Rok	AVC	DO	DZC	O	RO
2012	120 000	15 000	105 000	15 000	1/6
2013	120 000	20 000	85 000	35 000	1/6
2014	120 000	20 000	65 000	55 000	1/6
2015	180 000	30 000	95 000	85 000	1/6
2016	180 000	30 000	65 000	115 000	1/6
2017	180 000	30 000	35 000	145 000	1/6
2018	180 000	30 000	5 000	175 000	1/6
2019	180 000	5 000	0	180 000	

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis, DZC – daň. zůst. cena, O – oprávky, RO – roční odpis

¹⁴³ Viz Tabulka 10.

Tato podoba rovnoměrných odpisů byla do slovenského právního řádu ovšem vnesena až s novým slovenským zákonem o dani z příjmů účinným od 1. ledna 2004, neboť jeho přímý předchůdce, zákon č. 366/1999 Z.z o daniach z príjmov¹⁴⁴ obsahoval v § 31 úpravu srovnatelnou s českou. Byly zde totiž tři různé roční odpisové sazby pro první rok odpisování, další roky odpisování a pro případnou zvýšenou vstupní cenu.

Osobně tento přístup považuji za jednoduchý a přesto funkční, umožňuje daňovým subjektům snazší pochopení problematiky a zároveň snižuje riziko chyby z nepozornosti. Jeho zavedení v českém právním řádu bych hodnotila jako krok správným směrem k celkovému zjednodušení daňového práva, které je za současného stavu mnohosti právních předpisů a jejich komplikovanosti rozhodně třeba. Současná podoba rovnoměrných odpisů sestávající z několika tabulek obsahujících tři různé roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny by tak mohla být nahrazena pouze jednou tabulkou obsahující podíl ročního odpisu k jednotlivým odpisovým skupinám¹⁴⁵.

*Tabulka 11 - Hmotný majetek, rovnoměrné odpisování, technické zhodnocení
Situace - TZ = 60 000 Kč v 2015, majetek v 2.. OS, rovnoměrné odpisování, Začátek odpisování - červenec 2012*

Rok	AVC	DO - CZ	ROS	DO - SK	RO
2012	120 000	13 200	11	12 000	1/5
2013	120 000	26 700	22,25	24 000	1/5
2014	120 000	26 700	22,25	24 000	1/5
2015	180 000	36 000	20	36 000	1/5
2016	180 000	36 000	20	36 000	1/5
2017	180 000	36 000	20	36 000	1/5
2018	180 000	5 400	20	12 000	1/5

Legenda: AVC – aktuální vstupní cena, DO – daň. odpis dle ČR metody, ROS – roční odpis. sazba, DO – SK – daň. odpis dle SR metody, RO – roční odpis

V tabulce výše jsem se pokusila nastítnit porovnání české a slovenské metody rovnoměrných odpisů a jejich vliv na výši výdajů v daném roce. Pro lepší názornost jsem příklad pozměnila tak, aby byly skutečnosti porovnatelné a lépe zobrazovaly vztah obou metod. Vzhledem k odlišnosti dob odpisování obou právních řádů, jsem slovenský roční odpis upravila z 1/6 na 1/5, tedy aby odpovídal době odpisování druhé odpisové skupiny v českých předpisech. Také jsem začátek odpisování stanovila na měsíc červenec tak, aby došlo v případě slovenských

¹⁴⁴ Zákon č. 366/1999 Z.z o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

¹⁴⁵ A to ať již s ponecháním krácených odpisů v prvním roce v závislosti na měsíci zařazení majetku do užívání, či nikoliv.

odpisů v prvním roce odpisování k jejich snížení na polovinu ročního odpisu, který je srovnatelný s českým prvoročním, tradičně přibližně polovičním, odpisem.

Ve výsledku je možné vidět, že si jsou odpisy vypočítané podle obou metod vcelku podobné (v rocích 2015 – 2017 dokonce stejné) a změna jejich výpočtu by tedy ve velkém míře nezasáhla do výše samotných daňově uznatelných výdajů v jednotlivých letech. Jak je také při porovnání sloupečku roční odpisové sazby a ročního odpisu viditelné, došlo by zde k výraznému zpřehlednění a zjednodušení výpočtu, nebylo by totiž nutné v případě druhého a dalšího roku odpisování a také při zvýšení vstupní ceny vlivem technického zhodnocení přihlídnout k jejich změně.

Závěrem lze dodat, že v případě, že by zákonodárce chtěl ponechat současnou formu možnosti zvýšení odpisů pro určité skupiny majetku¹⁴⁶, taková úprava by mohla být provedena pouhým procentním údajem, o který by byl vypočítaný odpis zvýšen a poté by daňový subjekt pokračoval v odpisování do výše vstupní ceny.

2.2.2. Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování je ve slovenském daňovém právu řešeno obdobně jako je tomu v právu českém, je zde ovšem omezeno pouze na druhou a třetí odpisovou skupinu a výpočet zůstatkové ceny je prováděn odlišně. V případě technického zhodnocení a jím způsobené zvýšení zůstatkové ceny pak samotný výpočet probíhá takřka identicky, s drobnou výjimkou. Je zde totiž opět nutné odpis upravit v prvním roce podle počtu měsíců, po které byl majetek zařazen do užívání. V případě, že technické zhodnocení provedeno nebude, dojde k vypořádání nevyužité části ročního odpisu stejně jako v případě rovnoměrných odpisů, v roce následujícím po konci doby odpisování. Ovšem v případě, kdy by k technickému zhodnocení došlo, pak tato část ročního odpisu zvýší zůstatkovou cenu majetku v roce jeho provedení společně s výdaji na něj vynaloženými.

¹⁴⁶ § 31 odst. 1, písm b) – d) zákona o daních z příjmů.

3. Závazné posouzení

Jednou z mnoha povinností správce daně je také tzv. editační povinnost, která cílí na posílení právní jistoty daňových subjektů. Tuto povinnost je možné typově rozdělit na povinnost všeobecnou a individuální, kdy individuální editační povinnost je uplatňována v soukromých záležitostech žadatelů a jejím výsledkem je popis způsobu, jakým by se měl konkrétní daňový subjekt v konkrétní situaci zachovat a to na základě žádosti, kterou podal správci daně. Interpretace všeobecná se poté snaží zajistit jednotnou interpretaci daňového práva. Toto dělení je v prostředí českého právního řádu využitelné pouze v teoretické rovině a to při užití komparativní metody výkladu, protože se v něm všeobecná editační povinnost jako institut nevyskytuje. Její využití v praxi ovšem můžeme pozorovat například v polském právním řádu¹⁴⁷, který je uváděn jako ukázkový příklad dělení editační povinnosti. Vzhledem k tomu je výraz „individuální editační povinnost (či pouze editační povinnost)“ často vzájemně zaměňován s pojmem „závazné posouzení“ a k jejich odlišení dochází pouze ve zlomku tuzemské odborné literatury.

Ačkoliv by zavedení všeobecné editační povinnosti daňové subjekty jistě uvítaly¹⁴⁸, její implementaci finanční správa dlouhodobě odmítá s tím, že by se jednalo o nadměrnou zátěž pro finanční úřady. Navíc upozorňují na to, že tato úprava není v okolních státech obvyklá a proto s jejím zavedením není dostatek zkušeností. V případě Polska, kde k takovému zavedení došlo, pak upozorňují na negativní důsledky způsobené chaotickou a nedostatečnou přípravou¹⁴⁹. Místo toho se česká úprava vydala cestou individuální editační povinnosti ve formě závazných posouzení, která byla do právního řádu začleněna 1.1.2004 a od té doby dochází k jejímu „okruhovému rozšiřování“, kdy se rozšiřuje okruh témat u kterých má daňový subjekt právo podat žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení¹⁵⁰. Tento plán je zdůrazněn i v důvodové zprávě k daňovému řádu, kde je také zmíněno následování příkladu Belgie a Holandska¹⁵¹.

¹⁴⁷ CZUDEK, Damian. Editací povinnost - komparace české a polské úpravy. In: *Europeanization of the national law, the Lisbon Treaty and some other legal issues*. Cofola 2008. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2008. s. 438-447, 10 s. [cit. 2018-08-02]. Dostupné z:

https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2008/files/pdf/Conference_proceedings.pdf. ISBN 978-80-210-4629-0.

¹⁴⁸ ADÁMKOVÁ, Petra. Problematika editační povinnosti. *Daně a právo v praxi* [online]. 2007, 1.6.2007, (6) [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2286v3029-problematika-editacni-povinnosti/>.

¹⁴⁹ Ministerstvo financí se editační povinnosti nebrání – naopak, zahajuje k ní diskusi. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha, 2005, 15.8.2005 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2005/2005-08-15-tiskova-zprava-6158-6158>.

¹⁵⁰ CHYTILOVÁ, Dana. Ptejte se Dany Trezziové!. *Peníze.cz* [online]. Chodov, 2006, 29.3.2006 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/investice/17991-ptejte-se-dany-trezziove!>.

¹⁵¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, bod 3.2, s. 88.

S tímto úmyslem Ministerstvo financí předložilo materiál "Rozšíření systému editační povinnosti" kde byl nastíněn harmonogram realizace a také vyjádřena naděje, že postupné rozšíření možnosti závazného posouzení povede ke snížení množství soudních sporů a možnosti snazší predikce příjmů státního rozpočtu¹⁵². O rok později byla také zřízena pracovní skupina Editační povinnost skládající se ze zástupců Ministerstva průmyslu a obchodu, Ministerstva financí, Ministerstva práce a sociálních věcí, Hospodářské komory, Sdružení podnikatelů a živnostníků ČR a Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR¹⁵³.

S účinností od 1.1.2008 je možné na základě novelizace zákonem č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů zažádat o závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. Jeho obecnou úpravu je možné nalézt v § 132 a § 133 daňového řádu, kde jsou uvedena pravidla vydání a účinnosti platná pro závazná posouzení, v případech, ve kterých to stanoví zákon. Úprava samotného závazného posouzení technického zhodnocení je pak k nalezení v zákoně o daních z příjmů v podobě § 33a¹⁵⁴.

Závazné posouzení technického zhodnocení je cíleno na posouzení daňových důsledků zásahu do majetku, které daňový subjekt provedl, provádí, či teprve provede. Je tedy možné, aby bylo zažádáno o posouzení výdajů, které již byly vynaloženy, ale také výdajů, které daňový subjekt vynaložit teprve plánuje. V žádosti, určené příslušnému správci daně, o vydání tohoto posouzení je nutné, aby poplatník uvedl v zákoně specifikované údaje nutné k identifikaci své¹⁵⁵ a posuzovaného majetku¹⁵⁶, spolu popisem prací, které na něm byly, jsou, nebo budou provedeny. Dále poplatník uvede například předpokládané, či skutečně vynaložené výdaje, zdaňovací období, ke kterému se závazné posouzení má vztahovat a návrh výroku takového rozhodnutí. K žádosti je také třeba přiložit dokumentaci, pomocí níž je možné určit, zda se o technické zhodnocení jedná či nikoliv a doklad o vlastnictví posuzovaného majetku a v případě nájmu i souhlas vlastníka, či pronajímatele se zásahem. Stejný postup bude platit i v případech, kdy je právní vztah posuzován jako nájem – viz např. § 21d odst. 5 zákona

¹⁵² SEIDL, Román. Závazné posuzování daňových transakcí (tzv. editační povinnost). In: *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha, 2006, 9.3.2006 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/podnikatelska-rada/zavazne-posuzovani-danovych-transakci-tzv--editacni-povinnost--12353/>.

¹⁵³ VINKLER, Pavel. Editační povinnost - závazné posouzení daňových transakcí. In: *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha, 2007, 19.12.2007 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/podnikatelska-rada/editacni-povinnost---zavazne-posouzeni-danovych-transakci--38017/>.

¹⁵⁴ Zde je v poznámce pod čarou odkázáno na § 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen právě obecnou úpravou daňového řádu.

¹⁵⁵ Např. jméno/obchodní firma.

¹⁵⁶ Např. datum pořízení, datum aktivace, popis stavu před a po zásahu do majetku.

o daních z příjmů. V případě finančního leasingu potom souhlas vyžadován nebude, neboť, podle zákona o daních z příjmů, není považován za nájem (§ 21d odst. 3 zákona o daních z příjmů). Na tomto výkladu ovšem není odborná shoda¹⁵⁷. Takováto žádost je poté zpoplatněna správním poplatkem ve výši 10 000 Kč a její podání je tedy možné doporučit pouze v případě, kdy by výše výdajů a z nich plynoucí daně dosáhla částek představující riziko škody ve stejné, či vyšší výši.

Rozhodnutí vydané příslušným správcem daně poté obsahuje obecné náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu jako například číslo jednací, označení příjemce i správce daně, který rozhodnutí vydal nebo také datum kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Kromě toho obsahuje rozhodnutí také časový a věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí, tedy specifikaci, které skutečnosti byly posuzovány a v jakém časovém rozmezí bude takovéto posouzení akceptováno.

V rozhodnutí o závazném posouzení je tedy vždy vymezeno, v jakých zdaňovacích obdobích je takové rozhodnutí účinné a to nejdéle ve zdaňovacím období, které započalo svůj běh do tří let od právní moci rozhodnutí¹⁵⁸ s tím, že lhůta může být ze strany správce daně zkrácena. Tato lhůta je potom vázána na daná zdaňovací období a rozhodnutí je tak účinné i pro případ daňového řízení (a následné doměrky), které by bylo vedeno po konci tříleté lhůty¹⁵⁹. Někteří autoři vnímají toto časové omezení u posouzení technického zhodnocení jako riziko a to zejména proto, že ve čtvrtém a dalším zdaňovacím období toto rozhodnutí již není validním způsobem obhajoby výše odpisů¹⁶⁰.

V této situaci by tedy správce daně po třech letech účetní klasifikace změn na majetku, která byla finanční správou určena jako správná, změnil názor a požadoval, aby daňový subjekt výdaje pro toto a následujících zdaňovacích období překlasifikoval (předpokládejme, že v poměrné výši) a to připomínám při identitě parametrů výdajů realizovaných s parametry uvedenými v závazném posouzení. Tento postup by ovšem šel jak proti principu právní jistoty, tak by byl v rozporu se zásadou legitimního očekávání, vyjádřenou v § 8 odst. 2 daňového řádu, který říká, že: „*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“ Nemám informace o tom, že by k takovéto

¹⁵⁷ PETR, Beránek et al. Obecná společná ustanovení o finančním leasingu. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Praha: Wolters Kluwer [cit. 2018-08-07]. ASPI_ID KO 586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISBN 2336-517X.

¹⁵⁸ § 103 odst. 1 daňového řádu.

¹⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, K § 133, s. 89.

¹⁶⁰ BERÁNEK, Petr. § 33a Odpisy hmotného majetku. In: MARTINCOVÁ, Drahomíra; HLAVÁČ, Jiří; BLÁHA, Radim et al. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-8-20]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

situaci někdy došlo a osobně to nevidím jako pravděpodobné, ale není možné s absolutní jistotou vyloučit, že k takovému pokusu ze strany správce daně nemůže dojít. V takovém případě, ale věřím, že by postup daňového subjektu byl v případě přezkumu obhajitelný a uznán za správný.

V § 133 daňového řádu je vyloučena možnost argumentace rozhodnutím o závazném posouzení v případě, že došlo ke změně legislativy, na základě které bylo rozhodnutí vydáno. V důvodové zprávě je ovšem zdůrazněno, že se musí jednat o změnu zákona, která mění význam ustanovení ve vztahu k posuzované otázce a nesmí se tedy jednat o čistě technické změny textu. Dále je závazné posouzení nepoužitelné v případě, kdy nejsou splněny podmínky uvedené v odůvodnění, za kterých bylo rozhodnutí vydáno (tedy věcný rozsah). Tedy v případě, kdy by předpoklady ohledně provedených změn na majetku, které byly v žádosti poskytnuty správci daně, neodpovídaly reálné situaci.

V případě, že nenastane žádná z výše uvedených okolností, která by způsobila nepoužitelnost, či neúčinnost rozhodnutí, bude rozhodnutí o závazném posouzení účinné vůči správci daně, který bude rozhodovat o daňové povinnosti daňového subjektu. Není nutné, aby se jednalo o správce daně, který dané rozhodnutí vydal (např. v případě rozhodnutí vydaného Generálním finančním ředitelství), neboť je i přesto takovým rozhodnutím vázán a to i v případě odvolacího orgánu.

Je nutné také zmínit, že není dle § 132 odst. 3 daňového řádu možné proti rozhodnutí o závazném posouzení uplatnit řádné ani mimořádné opravné prostředky. Tento přístup má dle důvodové zprávy k § 132 daňového řádu základ v tom, že je možné tomuto názoru oponovat v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí, kterým je stanovena daň. Zde je také výjimka v § 140 odst. 4 daňového řádu, kdy je možné se odvolat proti souhlasnému vyměření daně¹⁶¹ v případě, že bylo rozhodnutí vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení. V běžné situaci takovéto odvolání možné není, neboť by se jednalo o rozporování výši daně, kterou daňový subjekt sám tvrdil¹⁶².

Rozhodnutí o závazném posouzení je rozhodnutím pouze po formální stránce (obsahuje náležitosti dle § 102 odst. 1 daňového řádu a je za rozhodnutí označeno), po stránce materiální za rozhodnutí nemůže být považováno, neboť „...nezakládá, nemění, neruší či závažným způsobem neurčuje subjektivní práva nebo povinnosti ani jiným způsobem nezasahuje do právní

¹⁶¹ Pokud daňový subjekt postupuje v souladu s rozhodnutím o závazném posouzení a to i přestože s takovýmto rozhodnutím nesouhlasí.

¹⁶² Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, K § 140, s. 93.

sféry daňového subjektu.“¹⁶³ Daňový subjekt má právo takového rozhodnutí, v případě že se závěrem ke kterému správce daně dospěl nesouhlasí, neuposlechnout a pokračovat v přístupu, který považuje za správný. Rozhodnutí o závazném posouzení totiž v tomto případě slouží pouze jako pomůcka daňovému subjektu, který má možnost před samotným daňovým řízením poznat, jak situaci vykládá správce daně a vyhnout se tak případným obtížím, které by z nesouladu jeho přístupu s takovýmto výkladem vznikly. Je ovšem diskutabilní, nakolik je možné se s tímto názorem ztotožnit, uvažíme-li, že ačkoliv rozhodnutí samotné není závazné, daňový subjekt se jeho neuposlechnutím více, či méně dobrovolně vystaví důsledkům, které z takového jednání vyplývají. To může vést k ovlivnění jeho rozhodování i vůči třetím osobám a tak je třeba uvažovat, zda by možnost soudního přezkumu nebyla na místě. Ostatně v jiných členských státech EU možnost takového soudního přezkumu existuje¹⁶⁴.

I přes nemožnost odvolání proti rozhodnutí o závazném posouzení, není vyloučeno použití dozorčích prostředků zejména, pokud odvolací orgán dojde k odlišnému právnímu názoru než správce daně, který rozhodnutí vydal. Tento odvolací orgán pak bude moci iniciovat přezkumné řízení rozhodnutí o závazném posouzení, podnětem k příslušnému orgánu¹⁶⁵.

Konečně je třeba zmínit lhůty, které se k vydání takového rozhodnutí o závazném posouzení váží. V zákoně žádné lhůty pro daňový subjekt zavedeny nejsou a poplatník tedy může žádost podat kdykoliv po získání potřebných informací. Správce daně opět není ze zákona žádnou lhůtou vázán a proto následuje jednu ze základních zásad správy daní, zásadu rychlosti, vyjádřenou v § 7 odst.1 daňového řádu: „*Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*“ Kromě tohoto obecného pravidla musí ale správce daně jednat i podle pokynů Ministerstva financí, o jejichž závaznosti jsem se zmínila výše. V dnes platném pokynu je pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení uvedena lhůta tři měsíců¹⁶⁶. Jedná se o zkrácení dřívější

¹⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2011, čj. 5 Afs 37/2011 - 77, č. 2454/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

¹⁶⁴ SCHILLEROVÁ, Alena. § 132 (Rozhodnutí o závazném posouzení). In: BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-3-14]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

¹⁶⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, K § 132, s. 88-89.

¹⁶⁶ Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2015, 7. 12. 2015, 49(5), 99-101 [cit. 2019-01-26]. DOI: MF5XFGZC. ISSN 0322-9653. Č.j.: MF-21968/2015/39. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-52015-23354>; I. část, bod 2, písm. e).

šestiměsíční lhůty, která platila ještě před několika lety¹⁶⁷. V případě nečinnosti správce daně je poté možné, aby daňový subjekt využil ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Pokyn č. D-348 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2010, 29. 12. 2010, **44**(8), 355-356 [cit. 2019-01-26]. ISSN 0322-9653. Čj.: 43/128 507/2010-431. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2010/financni-zpravodaj-cislo-82010-1550>; Část I., bod 1, písm. d).

¹⁶⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, K části I., čl. 1, bodu 158, s. 254.

Závěr

V této práci jsem analyzovala současnou právní úpravu technického zhodnocení a vyjádřila se k oblastem, které považuji za problematické. Nejprve jsem se pomocí jazykového výkladu zabývala významem jednotlivých pojmů relevantních k tématu diplomové práce a zmínila jsem se i o nesouladu vnímání pojmů modernizace a rekonstrukce z pohledu právních a daňových odborníků oproti vnímání laika. Věnovala jsem se také vlivu technického zhodnocení na výši odpisů, a v důsledku tedy i na výsledek hospodaření účetní jednotky. Na praktických příkladech znázorněných v tabulkách jsem tento vliv názorně nastínila a to i v porovnání s tím, jak by odpisování majetku proběhlo, pokud by k technickému zhodnocení nedošlo. Zmínila jsem se i o odlišnostech vnímání technického zhodnocení z pohledu účetnictví a o úskalích, které tyto rozdíly mohou přinášet.

V rámci podkapitol, ve kterých jsem se zabírala definicemi hmotného a nehmotného majetku z pohledu daní z příjmů jsem také narazila na problém vnímání klimatizace v rámci technického zhodnocení. Této problematice jsem se v práci věnovala podrobněji a v rámci poznatků obsažených v kapitole věnující se srovnání české a slovenské právní úpravy technického zhodnocení jsem se pokusila nabídnout možné řešení. Toto na první pohled nelogického rozdělení tématu mezi dvě kapitoly považuji za nezbytné, v zájmu zachování lepšího pochopení problematiky a geneze z toho vyplývajících doporučení. Řešení zde vidím v části definice modernizace slovenského zákona o dani z příjmu, která zmiňuje pojem „neoddělitelná součást majetku“. Tento pojem a jeho definici v zákoně obsaženou, jsem zhodnotila jako povedené a demonstrovala jsem, jak by jejich zařazení do české právní úpravy pomohlo vyřešit mnou v práci řešený problém s klasifikací klimatizace.

Dále jsem se, jak jsem již zmínila výše, zabývala srovnáním české a slovenské právní úpravy technického zhodnocení. Nejprve jsem se věnovala porovnání definic technického zhodnocení jako takového a také jeho věcných kategorií. Došla jsem k závěru, že jsou si definice obou právních řádů velmi blízké, ale i přesto zde existují drobné odlišnosti, které jsem v textu zdůraznila. V případě rekonstrukce jsem například došla k závěru, že se i přes odlišnost textace obě definice, ve své podstatě, významově shodují. Ocenila jsem zde však, že je již v samotné definici zmíněno, že v případě pouhé změny materiálu, při dodržení porovnatelných vlastností, se nejedná o změnu technických parametrů.

Obdobně jsem postupovala i v případě slovenské úpravy odpisování, v jejím případě jsem se ovšem primárně zaměřila na úpravu rovnoměrného odpisování, jejíž celkovou podobu považuji za velmi zdařilou a uživatelsky přívětivou. V práci jsem také doporučila její převzetí do českého právního řádu pro odpisování hmotného majetku a to, mimo jiné, právě proto, že

by se jednalo o zjednodušení výpočtu pro odpisy ze zvýšené vstupní ceny v případě technického zhodnocení. Na vložené tabulce jsem také názorně ukázala, že by se nejednalo o významnou změnu v hodnotě jednotlivých ročních odpisů a to i přes zjednodušenou formu výpočtu.

Na závěr jsem se poté zabývala editační povinností správce daně a to jak v obecné rovině, tak i konkrétně závazným posouzením skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. Nastínila jsem zde i historický vývoj, který k jeho zavedení vedl.

Věřím, že jsem cíle své práce, které jsem si v začátku stanovila, dosáhla. Provedla jsem analýzu současné právní úpravy technického zhodnocení a poukázala na některé úskalí, které mohou daňové subjekty potkat, jako například rozdílnost vnímání technického zhodnocení z účetního a daňového pohledu. Komparativním výkladem jsem také porovnála českou a slovenskou úpravu a vysvětlila jejich rozdíly. Na několika místech jsem také zhodnotila současnou úpravu, poukázala na její případné nedostatky a navrhla její změnu.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

- ADÁMKOVÁ, Petra. Problematika editační povinnosti. *Daně a právo v praxi* [online]. 2007, 1.6.2007, (6) [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2286v3029-problematika-editacni-povinnosti/>
- BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-3-14]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- BĚHOUNEK, Pavel. Technické zhodnocení staveb. *Daně a právo v praxi* [Systém ASPI]. 2000, (18), 2-6 [cit. 2018-02-21]. ASPI_ID LIT12455CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- BLATNÝ, Milan, Z. KADLEC a B. LIBICH. Odpisování věcí instalovaných v budovách a stavbách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. [Systém ASPI]. 1996, 11-16. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID LIT9017CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- BRYCHTA, Ivan; VYCHOPEŇ. *Meritum: Daň z příjmů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-750-9.
- BŘEZINOVÁ, Hana et al. *Zákon o účetnictví: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-2-27]. ASPI_ID KO563_1991CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- CZUDEK, Damian. Editační povinnost - komparace české a polské úpravy. In *Europeanization of the national law, the Lisbon Treaty and some other legal issues*. Cofola 2008. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2008. s. 438-447, 10 s. [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2008/files/pdf/Conference_proceedings.pdf. ISBN 978-80-210-4629-0.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman et al. *Daňový řád: komentář*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-331-8.
- DĚRGEL, Martin. Technické zhodnocení hmotného majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství* [Systém ASPI]. 2010, (6), 20 [cit. 2018-02-21]. ASPI_ID LIT36239CZ. Dostupné v systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

- DĚRGEL, Martin; BRYCHTA, Ivan; MACHÁČEK, Ivan et al. *Daně 2009- Daň z příjmů*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID MER044001CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- FILIP, Jan. Poznámky pod čarou jako problém legislativy a judikatury. *Právní zpravodaj: časopis pro právo a podnikání* [online]. Praha: Beck, 1999, [cit. 2018-11-24]. ISSN 1212-8694. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/1422/jaro2012/NP401Zk/um/Poznamky_pod_carou-PrZpr.pdf
- JANOUŠEK, Lubomír. *Daňové výdaje a náklady pro daň z příjmů*. Praha: Linde, 1997. ISBN 80-902-1057-0.
- KOŽEŠÍNEK, Jaroslav; ŠTĚPÁNEK, Miroslav. *Ilustrovaný encyklopedický slovník: II. díl J - Pri*. Praha: ACADEMIA, 1981. ISBN 21-080-81.
- KRAUS, Jiří. *Akademický slovník cizích slov*. Praha: Academia (Fortuna), 1998. ISBN 80-200-0607-9.
- MARTINCOVÁ, Drahomíra; HLAVÁČ, Jiří; BLÁHA, Radim et al. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-3-17]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4758-039.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Technické zhodnocení cizího majetku v podnikatelském prostředí. *Účetnictví v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 10.8.2017, 21(7-8), 5 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/casopisy/?cas=uvp&rok=2017>. ISSN 1211-7307.
- PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *100+1 vzorů korespondence s finančními úřady*. 6. aktualizované vydání. Jihlava: ANAG, 2008. ISBN 9788072634514.
- SEIDL, Romam. Závazné posuzování daňových transakcí (tzv. editační povinnost). In: *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha, 2006, 9.3.2006 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/podnikatelska-rada/zavazne-posuzovani-danovych-transakci-tzv--editacni-povinnost--12353/>
- SKÁLA, Milan. Součást stavby. *Daně a právo v praxi*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, 2003, (6), 57. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID LIT23527CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- SKÁLA, Milan. Technické zhodnocení a opravy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 978-80-7208-707-5.

- SKÁLA, Milan. Zlom v posuzování součásti stavby. *Daně a právo v praxi*. [Systém ASPI]. 2010, (11), 9. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID LIT37384CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-820-8.
- SVOBODA, Patrik; BOHUŠOVÁ, Hana. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. Sagit, 1.7.2017, (7) [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=91464&rez=0&q=klimatizace%20%26%20ned%C3%ADln%C3%A1%20%26%20%C4%8D%C3%A1st%20%26%20stavby>. ISSN: 2533-4484.
- ŠPERL, Jiří. Drobný (dlouhodobý) hmotný a nehmotný majetek. In: *Daňově uznatelné náklady profí* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 23. 5. 2018 [cit. 2019-01-27]. Dostupné z: <https://www.dun.du.cz/33/drobny-dlouhodoby-hmotny-a-nehmotny-majetek-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgZ84NRgrmuXsRvIDEaOg80/?uid=1xmm7fPAYo8YrMni5zLlckw&e=15vgBE9rtvb7U7rDQr-69Zadr-gjHZ9GN>
- ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan; FIALA, Josef et al. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek V, (§ 1721-2520)* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-3-17]. ASPI_ID KO89_e2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.
- *Účetnictví v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 21(7-8) [cit. 2019-03-14]. ISSN 1211-7307.
- VINKLER, Pavel. Editační povinnost - závazné posouzení daňových transakcí. In: *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha, 2007, 19.12.2007 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/podnikatelska-rada/editacni-povinnost---zavazne-posouzeni-danovych-transakci--38017/>
- VYCHOPEŇ, Jiří. Majetek a zásoby. In: *Daně 2018 - Daň z příjmů*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, 2018. [cit. 2019-03-17]. ASPI_ID MER146064CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

- Čo je technickým zhodnotením majetku. In: *Finančná správa Slovenská republika* [online]. Bratislava: Finančné riaditeľstvo SR [cit. 2019-03-14]. Dostupné z:

<https://podpora.financnasprava.sk/325608-%C4%8Co-je-technick%C3%BDm-zhodnoten%C3%ADm-majetku>

- CHYTILOVÁ, Dana. Ptejte se Dany Trezziové!. *Peníze.cz* [online]. Chodov, 2006, 29.3.2006 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/investice/17991-ptejte-se-dany-trezziove!>
- Klimatizace do panelového bytu. In: *Blue team - klimatizace a tepelná čerpadla* [online]. Černošice: Blue team [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <http://www.splitova-klimatizace.cz/blog-o-klimatizaci/35-klimatizace-do-paneloveho-bytu.html>
- *Kurzy devizového trhu* [online]. Praha: Česká národní banka, c2003 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp
- LANDGRAF, Roman. *Opravy nebo technické zhodnocení prováděné nájemcem – daňové důsledky* [online]. 8.11.2013 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.landgraf.cz/2013/11/08/opravy-nebo-technicke-zhodnoceni-provadene-najemcem-danove-dusledky/>
- Ministerstvo financí se editační povinnosti nebrání – naopak, zahajuje k ní diskusi. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha, 2005, 15.8.2005 [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2005/2005-08-15-tiskova-zprava-6158-6158>
- Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017, 1.11.2017 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-11-01_sdeleni_106909-17.pdf
- Ukázky a řešení klimatizace do bytu. In: *Blue team - klimatizace a tepelná čerpadla* [online]. Černošice: Blue team [cit. 2018-07-31]. Dostupné z: <http://www.splitova-klimatizace.cz/klimatizace-do-bytu-mozna-reseni.html>
- Úvod do managementu kvality a jeho nástrojů. In: *Statsoft* [online]. Praha: StatSoft CR, 2013, 4.6.2013 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: http://www.statsoft.cz/file1/PDF/newsletter/2013_06_04_StatSoft_Uvod_do_managementu_kvality.pdf

- ŽMOLÍK, Christian. Zůstatková cena technického zhodnocení na pronajatém majetku při ukončení nájemní smlouvy. *DAUC* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 11. 8. 2017 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/oao/otazka/19219/?well=oao>

3. Seznam použitých právních předpisů

- Vyhláška č. 467/2013 Sb. kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 504/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 85/1976 Sb. Federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj, o podrobnější úpravě územního řízení a stavebního řádu, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů,

- Zákon č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 333/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 366/1999 Z.z o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákona, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 50/1976 Sb., zákon o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon), v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 168/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 595/2003 Z. z.o dani z príjmov z 4. prosince 2003, v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 626/1992 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,

- Zákone č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

4. Seznam použité judikatury

- Nález sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259)
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2006, sp. zn. 28 Cdo 3045/2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, čj. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2008, čj. 1 Afs 37/2008 - 79, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2007, čj. 1 Afs 29/2006, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2012, čj. 5 As 13/2011 - 97, www.nssoud.cz
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15.12.2015, čj. 29 A 61/2013 - 95, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2012, čj. 5 As 13/2011 - 97, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2007, čj. 3 As 72/2006, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, čj. 7 Afs 28/2013 - 23, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2006, čj. 2 Afs 42/2005, č. 843/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, čj. 5 Afs 3/2010 - 144, www.nssoud.cz
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2011, čj. 5 Afs 37/2011 - 77, č. 2454/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

5. Seznam ostatních zdrojů

- BLAŽEK, Michal. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a ocenitelná práva v českých účetních předpisech. Praha, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu. Vedoucí práce Ing. Simona Jirásková.
- BRTNÍK, Pavel. *Technické zhodnocení - daňový a účetní pohled* [online]. Brno, 2010 [cit. 2019-01-28]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/ye9go/TZ.pdf>. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Petr Valouch
- Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní
- Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád
- CHALOUPSKÁ, Inka. *Technické zhodnocení majetku* [online]. Praha, 2012 [cit. 2019-01-28]. Dostupné z: https://vskp.vse.cz/29837_technicke_zhodnoceni_dlouhodobeho_majetku. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu. Vedoucí práce Libuše Müllerová.
- Konzultace s doc. JUDr. Radimem Boháčem, Ph.D. 11. dubna 2018 a 15. listopadu 2018
- Konzultace s JUDr. Ing. Josefem Stašou, CSc. dne 28. února 2018
- Konzultace s Ing. Lenkou Císařovou dne 8. března 2018.
- Legislativní pravidla vlády. In: *Vláda České republiky* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky, 1998 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>
- Metodické usmernenie č. MF/016078/2017-352 zo dňa 09.11.2017 o účtovaní technického zhodnotenia hmotného a nehmotného majetku. Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2017. [cit. 2019-03-17]. Dostupné z: <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=2ahUKEwiZpojxtonhAhWCTt8KHahYBLkQFjABegQICRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.vsonline.sk%2Fdownload%2Fonlibvs%2F22MU.RTF&usg=AOvVaw24F3jtlPbtH4ApgvQs05sn>.

- NESROVNAL, Jiří, Radislav TKÁČ, Otakar MACHALA et al. Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.1.2018* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018, 24.1.2018, s. 18-24 [cit. 2019-03-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-01.pdf
- NESROVNAL, Jiří. Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.1.2019* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 23.1.2019, s. 2-7 [cit. 2019-03-16]. 536/23.01.19. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2019-01-19.pdf
- PEKÁREK, Martin. *Změna stavby, změna stavby před dokončením a změna v užívání stavby*. Praha, 2007. Diplomová práce. Universita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Katedra správního práva a právní vědy. Vedoucí práce Josef Staša.
- Pokyn č. D - 300 - k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006, 16. 11. 2006, 40(11-12), 356-382 [cit. 2019-02-04]. ISSN 0322-9653. Čj.: 15/107 705/2006. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2006-c-11.pdf
- Pokyn č. D-348 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2010, 29. 12. 2010, 44(8), 355-356 [cit. 2019-01-26]. ISSN 0322-9653. Čj.: 43/128 507/2010-431. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2010/financni-zpravodaj-cislo-82010-1550>
- POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2015, 7. 12. 2015, 49(5), 99-101 [cit. 2019-01-26]. DOI: MF5XFGZC. ISSN 0322-9653. Č.j.: MF-21968/2015/39. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-52015-23354>

- Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2011, 30. 11. 2011, **45**(7), 163-189 [cit. 2019-01-29]. ISSN 0322-9653. Č.j.: 32320/11-31. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2011/financni-zpravodaj-cislo-72011-1542>
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2015, 6. 2. 2015, **49**(3), 58-86 [cit. 2019-01-26]. ISSN 0322-9653. Č. j.: 5606/15/7100-10110-011620. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-32015-20975>
- THELENOVÁ, Michaela a Markéta NEŠKRÁBALOVÁ. Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.3.2015* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2015, 18.3.2015, s. 13-20 [cit. 2019-03-16]. 447/18.03.15. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-03-18.pdf
- TOMAN, Petr, Alena ŠVECOVÁ a Jana FUKSOVÁ. Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.6.2016* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2016, 24.6.2016, s. 30-37 [cit. 2019-03-16]. 479/16.06.15. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_20160615.pdf

Abstrakt: Technické zhodnocení z pohledu daní z příjmů

Tato práce se zabývá analýzou současné právní úpravy technického zhodnocení a jsou zde představeny její výklady odbornou veřejností a to jak ze strany daňových poradců, tak i ze strany finanční správy. Tato úprava i její výklad jsou poté zhodnoceny, a pokud je to nutné, je zde navržena její změna. K dosažení tohoto cíle jsem zvolila použití především jazykové, historicko-teleologické a komparativní výkladové metody.

Nejprve jsem se věnovala definici technického zhodnocení a jednotlivých pojmů s ním spojených a jejich historickému vývoji. Okrajově je zde zmíněna i jeho úprava z pohledu účetnictví a jsou zde naznačeny úskalí, které její odlišnosti od zákona o daních z příjmů způsobují. Následně jsem se také věnovala odpisování technického zhodnocení, a to jak za pomoci rovnoměrné, tak i zrychlené metody, a srovnávala jsem jeho průběh se situací, kdyby k technickému zhodnocení nedošlo. S odpisováním úzce spojenou problematikou, které jsem se dále věnovala, je technické zhodnocení na cizím majetku. Zde jsem popsala nejnovější vývoj a to jak novelizací právních předpisů, tak i pomocí Koordinačních výborů s Komorou daňových poradců. Komparativní výkladovou metodou jsem následně porovnávala českou a slovenskou právní úpravu technického zhodnocení a navrhla jsem přejetí slovenské úpravy rovnoměrných odpisů, která by dle mého názoru znamenala celkové zjednodušení úpravy odpisů a to bez výrazné změny v uplatnitelných daňových výdajích. Konečně v závěru jsem se zaměřila na institut závazného posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. V textu jsem také předložila své řešení často probíraného tématu klimatizace v kontextu technického zhodnocení.

Výsledky této práce umožňují identifikaci problematických oblastí technického zhodnocení a je možné zde navržené řešení použít jako první krok k jejich zdokonalení.

Klíčová slova: technické zhodnocení, odpisování, hmotný a nehmotný majetek

Abstract: Capital improvement from the income tax viewpoint

This work focuses on the analysis of the current legislation of capital improvement and its interpretation by the professional public is presented, from both the view of the tax advisers and financial management. The legislation and its interpretation are evaluated and, if necessary, revisions are proposed. To attain this goal I had chosen the linguistic, historically teleological and comparative interpretation methods.

At first, I focused on the definition of capital improvement and individual terms connected with it and their historical evolution. Also mentioned is the legislation tied to the accounting and here can be found the pitfalls, which the legal differences with the tax legislation can bring. Furthermore I examined depreciation of capital improvement using both linear and accelerated methods and I compared the processes with the situation without the capital improvement. Another field closely connected with depreciation and which I focused on next, was the capital improvement of foreign property. Here I outlined the latest progress by novelization of the legislation and by use of Coordination committees with the Chamber of tax Advisers. Using the comparative interpretation method I compared the Czech and Slovak legislation of the capital improvement and advised implementing the Slovak legislation of linear depreciation, which in my opinion would mean an overall simplification of the depreciation process without significant change in applicable tax expenses. Finally I have also focused on the institution of binding evaluation, whether expenses are to be considered capital improvement. I have also presented my solution to the often discussed topic of air conditioner in capital improvement context.

The outcome of this paper allows for identification of problematic areas of capital improvement and the outlined solutions can be used as a first step towards their improvement.

Klíčová slova: capital improvement, depreciation, tangible and intangible assets