

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023****Daň z příjmů****605/03.05.23 Možnost aplikace § 28 odst. 7 ZDP v případě užívání majetku na základě věcného břemene resp. Služebnosti**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757  
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

**1. Úvod**

Pokyn GFŘ D-59 uvádí příklady vztahů, na základě nichž je možné odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP. V pokynu je jako příklad uvedena podnájemní smlouva, smlouva o výpůjčce, případně nepojmenovaná smlouva (pokyn GFŘ D-59 K § 28 bod 1). Otázka, kterou se zabýváme v tomto příspěvku, je, zda je možné zahrnout pod tyto příklady i věcné břemeno resp. služebnost.

**2. Popis problematiky**

V rámci projednávání nového pokynu GFŘ D-59, KDP ČR mimo jiné navrhovala, aby do příkladnému účtu bylo doplněno věcné břemeno. Na to GFŘ uvádí, že takto obecně nelze danou věc uzavřít:

Připomínka KDP ČR

K § 28

Doporučujeme doplnit, že technické zhodnocení může odepisovat také oprávněný z věcného břemene. Jde bezpochyby o oprávněného prvního uživatele majetku.

GFŘ

Nevyhověno.

Vzhledem k tomu, že se oblast nebude týkat všech věcných břemen, nelze takto paušálně vymežit.

Předmětné ustanovení § 28 odst. 3 a 7 ZDP zní:

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

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

Důvodové správa k novele ZDP, která zavedla § 28 odst. 7 ZDP (Sněmovní tisk č. 873 (7. volební období, 2013-2017) -posléze zákon č.170/2017 Sb.), k cíli této změny pak uvádí:

**„... (§ 28 odst. 7)**

Současný § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů umožňuje z množiny možných sjednaných dispozičních práv k hmotnému majetku odpisovat technické zhodnocení pouze nájemci nebo uživateli u pronajatého majetku nebo majetku pořízeného na finanční leasing.

Ekonomická praxe však přichází s požadavkem, aby technické zhodnocení měl možnost obecně odpisovat poplatník, který je oprávněn užívat majetek, na němž je provedeno technické zhodnocení, tzn. například také obecně podnájemce.

S ohledem na výše uvedené se navrhuje rozšířit možnost odpisovat technické zhodnocení i na ostatní případy, kdy dochází k přenechání věci k užití jinému, neboť nájem i finanční leasing jsou pouze jedněmi ze smluvních typů, v rámci kterých dochází k přenechání věci. Navrhovanou úpravou se zajišťuje, aby se v případě, provede-li technické zhodnocení jiný poplatník, kterému byl přenechán hmotný majetek (jiný než nájemce nebo uživatel), aplikovala stejná pravidla jako u technického zhodnocení provedeného nájemcem. V rámci navržené úpravy jsou zachovány současné principy:

- technické zhodnocení hradí poplatník, který má právo k užívání hmotného majetku, na kterém provedl technické zhodnocení,
- technické zhodnocení nezvyšuje ocenění majetku u vlastníka,
- odpisování technického zhodnocení proběhlo vždy jen s písemným souhlasem vlastníka a
- technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako zhodnocovaný majetek.

Pokyn D-59 pak k danému ustanovení uvádí-K § 28 bod 1:

„...1. Uživatelem, který není nájemcem ani uživatelem dle smlouvy o finančním leasingu, na kterého dopadá ustanovení § 28 odst. 7 zákona se rozumí například podnájemce, vypůjčitel nebo uživatel z nepojmenované smlouvy. Pro takto vymezené osoby a pro účely aplikace tohoto ustanovení platí, že pokud těmto poplatníkům byl přenechán hmotný majetek k užívání, jsou tyto poplatníci v postavení nájemce a poplatník, který tento majetek přenechal je v postavení odpisovatele hmotného

*majetku; ustanovení zákona upravující vztahy vlastníka a nájemce se použijí na takto vymezené vztahy obdobně....“.*

Rozumíme tomu, že ne všechna věcná břemena resp. služebnosti mohou představovat smluvní vztah, na základě něhož by bylo možné odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP. Dle našeho názoru se musí jednat o takové věcné břemeno či služebnost, které z povahy věci umožňuje přenechání věci k užívání. To znamená, že například jde o:

Obecně služebnost dle § 1257 o.z. a násl., které umožňuje užívat věc

Služebnost inženýrské sítě dle § 1267 o.z.

Uživací právo dle § 1283 o.z.

Poživací právo dle § 1285 o.z.

Služebnost bytu dle § 1297 o.z.

V určitých případech, (kdy s ekonomického hlediska by dané právo mělo charakter bližíc se nájmu) to může být:

Právo pastvy dle § 1278 o.z.

Služebnost stezky, průhonu a cesty dle § 1274 a násl o.z.

Naopak se nemůže jednat například o:

Opora cizí stavby dle § 1269 o.z.

Služebnost okapu dle § 1270 o.z.

Právo na svod dešťové vody dle § 1271 o.z.

Právo na vodu dle § 1272 o.z.

Služebnost rozlivu dle § 1273 o.z.

Výše uvedené závěry jsou dle našeho názoru i v souladu s cílem a záměrem zákonodárce při doplnění § 28 odst. 7 ZDP, tak jak vyplývá s výše uvedené důvodové zprávy.

### **3. Závěr**

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je možné dle § 28 odst. 7 ZDP odepisovat technické zhodnocení také v případě takového věcného břemene resp. služebnosti, které umožňuje užívání věci.

3.1 Z tohoto hlediska se např. může jednat o:

Obecně služebnost dle § 1257 o.z. a násl., které umožňuje užívat věc.

Služebnost inženýrské sítě dle § 1267 o.z.

Uživací právo dle § 1283 o.z.

Poživací právo dle § 1285 o.z.

Služebnost bytu dle § 1297 o.z.

V určitých případech, (kdy s ekonomického hlediska by dané právo mělo charakter bližice se nájmu) to může být:

Právo pastvy dle § 1278 o.z.

Služebnost stezky, průhonu a cesty dle § 1274 a násl o.z.

3.2. Naopak možnost odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP nebude možná například v případě těchto služebností:

Opora cizí stavby dle § 1269 o.z.  
Služebnost okapu dle § 1270 o.z.  
Právo na svod dešťové vody dle § 1271 o.z.  
Právo na vodu dle § 1272 o.z.  
Služebnost rozlivu dle § 1273mo.z.

### **Stanovisko GFŘ:**

**Souhlas s obecným závěrem (částečný nesouhlas s uvedenými příklady služebností).**

**Do 30. 6. 2017 bylo zákonem umožněno odpisování technického zhodnocení dle § 28 odst.3 ZDP pouze nájemci nebo uživateli pronajatého majetku či majetku pořízeného na finanční leasing. Na základě požadavků z praxe bylo legislativním záměrem rozšířit toto ustanovení o další osoby jako podnájemce a nájemce při postoupení nájemní smlouvy. S účinností od 1. 7. 2017 pak bylo zavedeno do ZDP ustanovení § 28 odst. 7, které stanoví, že „...u poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem, a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem.“**

**Poplatník, který není nájemcem ani uživatelem, může postupovat podle § 28 odst. 3 ZDP ve smyslu § 28 odst. 7 ZDP při splnění totožných podmínek jako nájemce nebo uživatel, tj.**

- **poplatníkovi k užívání musí být přenechán hmotný majetek, a**
- **na tomto hmotném majetku musí být provedeno technické zhodnocení.**

**Z důvodové zprávy k zavedení ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vyplývá, že výše uvedené platí zároveň při zachování stávajících principů:**

- **technické zhodnocení hradí poplatník, který má právo k užívání hmotného majetku, na kterém provedl technické zhodnocení,**
- **technické zhodnocení nezvyšuje ocenění majetku u vlastníka,**
- **odpisování technického zhodnocení proběhlo vždy jen s písemným souhlasem vlastníka a**
- **technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako zhodnocovaný majetek.**

**S předkladateli lze tedy souhlasit, že dle § 28 odst. 7 ZDP lze odepisovat technické zhodnocení také v případě takového věcného břemene resp. služebností, které umožňuje užívání majetku. Nicméně z množiny služebností, které předkladatelé uvádí v závěru, je nutné z aplikace ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vyloučit služebnosti, které nejsou navázány na hmotný majetek, typicky služebnosti související s pozemkem, který z pohledu ZDP není hmotným majetkem. Dále pak je z této množiny nutné vyloučit situace, kdy činností uživatele nevzniká technické zhodnocení hmotného majetku (dle § 33 ZDP), ale stavba nebo provozní výdaj.**

*Co se týká služebností osobnostních, uvedených příkladmo v bodě 3.1. závěru předkladatele, lze připustit aplikaci ustanovení § 28 odst. 7 ZDP za předpokladu splnění zde uvedených podmínek a zároveň s ohledem na konkrétní znění smluvních ujednání. Daný závěr vyplývá také ze skutečnosti, že oblast služebností se vyznačuje značnou smluvní volností.*