

■ 103

Odpisování technického zhodnocení na budově, která je nemovitou kulturní památkou

V roce 2005 byla založena akciová společnost. V roce 2008 se navýšil základní kapitál společnosti o 10 mil. Kč s tím, že nové akcie byly upsány předem známými zájemci nepeněžitým vkladem – vkladem domu. Ještě v roce 2008 bylo vydáno stavební povolení na rozsáhlou rekonstrukci této nemovitosti související i se změnou užívání. Na tuto rekonstrukci bylo vynaloženo celkem 20 mil. Kč, byla ukončena v dubnu 2022 a v květnu proběhla kolaudace. Jedná se o nemovitou kulturní památku. Můj dotaz je na správnost postupu při zakládání inventárních karet a daňové odepisování majetku.

1) Inventární karta na dům, vstupní cena 10 mil. Kč, odpisová skupina 5 (obytný dům), založená v roce 2008. Při metodice, že účetní odpisy se rovnají daňovým, nebyly daňové odpisy za roky 2008 až 2021 uplatňovány, došlo k přerušení odepisování. V roce 2022 došlo ke změně odpisové skupiny – nově 6 – po kolaudaci administrativní budova. Za rok 2022 uplatním poprvé daňové odpisy (první rok odepisování) – zvolím rovnoměrný, nebo zrychlený způsob odepisování?

2) Na částku 20 mil. Kč vytvořím další inventární kartu, kde budou vypočteny měsíční odpisy (na dobu 15 let) a začnu odepisovat od měsíce května 2022 (nebo června 2022)?

3) V říjnu 2022 bylo provedeno další technické zhodnocení na již zkolaudované a užívané administrativní budově v celkové částce 200 000 Kč. Na uvedené technické zhodnocení založím třetí inventární kartu, doba odepisování 15 let, začnu odepisovat od listopadu 2022?

Odpověď:

Ad 1:

V dotazu je správně uvedeno, že po kolaudaci v roce 2022 je dům, který se podle dotazu stal po rozsáhlé rekonstrukci administrativní budovou, zaříděn do odpisové skupiny 6 a za uvedené zdaňovací období a. s. uplatní u této budovy odpisy příslušnou sazbou pro první rok odepisování. Budova, kterou podle dotazu nabyla a. s. nepeněžitým vkladem, bude odepisována ze vstupní ceny stanovené podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. z reprodukční pořizovací ceny, která se podle uvedeného ustanovení v případě nemovité kulturní památky stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu (tímto zákonem se rozumí zákon o oceňování majetku) bez přihlednutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby.

Ad 2 a 3:

Správné je i zakládání samostatných inventárních karet na každé jednotlivé dokončené technické zhodnocení na budově, která je podle dotazu stále nemovitou kulturní památkou. Podle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů se na technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce nevztahuje povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje. Důvodem je skutečnost, že podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů se každé technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce odpisuje vždy samostatně.

Podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů se u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce roční odpis stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny. Podle § 30 odst. 7 zákona o daních z příjmů se v tomto případě roční odpis stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni,

v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom odpisování nelze přerušit. V daném případě to znamená, že první technické zhodnocení bude odpisováno od měsíce června 2022 a druhé technické zhodnocení od měsíce listopadu 2022.

Podle § 30 odst. 8 zákona o daních z příjmů platí, že při zahájení odpisování technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů podle odstavce 7.

Související právní předpisy:

- § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů
- § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 30 odst. 6 až 8 zákona o daních z příjmů
- příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů

■ 104

Odpisování nemovité věci vložené do obchodní společnosti jinou společností

Jako část obchodního podílu vložila nemovitou věc do společnosti jiná společnost, která jí měla v obchodním majetku. Bude společnost pokračovat v odpisování původního vlastníka nemovité věci ze vstupní ceny u původního vlastníka?

Odpověď:

Daná problematika je řešena v § 30 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů, kde je řečeno, že obchodní společnost u hmotného majetku nabytého vkladem společníka odpisuje ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, přičemž při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. Odpověď na otázku je tedy ano, společnost bude pokračovat v odpisování, které bylo započato u původního vlastníka.

Související právní předpisy:

- § 30 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů

■ 105

Pokračování v odpisování nemovité věci manželkou po ukončení podnikání manžela

Manželé oba podnikají a vedou daňovou evidenci. Ve společném jmění manželů mají nemovitou věc (budovu), kterou má od roku 2011 zahrnutou v obchodním majetku manžel. Manžel chce v roce 2023 ukončit podnikání, přičemž uvedenou nemovitou věc by si vložila do svého obchodního majetku manželka, která bude dále podnikat za spolupráce manžela. Jak to bude s odpisováním budovy u manželky, když budovu dosud odpisoval manžel?

Odpověď:

Na případ uvedený v dotazu se vztahuje § 30 odst. 10 písm. j) zákona o daních z příjmů, podle kterého manželka, která zahrne budovu dříve odpisovanou manželem do svého obchodního majetku, bude pokračovat v daňovém odpisování této nemovité věci

ze vstupní ceny, ze které ji odpisoval manžel. Přitom musí zachovat manželem zvolený způsob odpisování (rovnoměrný nebo zrychlený).

Související právní předpisy:

- § 30 odst. 10 písm. j) zákona o daních z příjmů

■ 106

Odpisování pronajímané nemovitě věci po jejím vyřazení z obchodního majetku

OSVČ poskytovala v kalendářním roce ubytovací služby podle § 7 zákona o daních z příjmů (uplatňuje skutečné výdaje). OSVČ vlastní nebytový prostor, začátkem roku provedla opravy tohoto prostoru a jeho vybavení nábytkem, tyto výdaje jsou uplatněny dle § 7. Od poloviny roku tento prostor pronajímá k dlouhodobému pronájmu podle § 9. Podle jakého paragrafu má uplatnit odpisy prostoru, podle § 7, nebo § 9 zákona o daních z příjmů, když z nemovitosti měla příjmy zdaňované podle obou paragrafů? Odpis je poměrně vysoký a ovlivní podle svého zařazení platby na sociální a zdravotní pojištění.

Odpověď:

Z informací zmíněných v dotazu mi vyplývá, že daný nebytový prostor měl uvedený poplatník zařazen do svého obchodního majetku dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jinak by uznatelnost daných výdajů odporovala příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů. O vyřazení z obchodního majetku či ukončení samostatné činnosti nevidím v dotazu žádnou zmínku. Pokud by tedy daná osoba nadále pokračovala ve své samostatné činnosti a nevyřadila uvedený nebytový prostor z obchodního majetku, pak by příjmy z pronájmu tohoto majetku spadaly pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, kam mj. spadá dle § 7 odst. 2 písm. b) „příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku“. V rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti by pak proti těmto příjmům mohl poplatník také uplatnit příslušné odpisy, splní-li podmínky dané zákonem o daních z příjmů.

Pokud došlo k vyřazení uvedeného nebytového prostoru z obchodního majetku, pak bych v rámci dílčího daňového základu ze samostatné činnosti postupoval dle principů, které platí pro vyřazení odepisovaného majetku z obchodního majetku obsažených v § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dle těchto pravidel lze v roce vyřazení hmotného majetku (evidovaného v obchodním majetku na počátku zdaňovacího období) uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Zbývající část ročního odpisu by pak mohla být uplatnitelná proti příjmům z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů v souladu s pravidly pokračování v odepisování. Situace, za kterých se pokračuje v odepisování, jsou vyjmenovány v § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů a dle posledního odstavce tohoto ustanovení postupuje obdobně mj. také: „poplatník, který je fyzickou osobou, u jím pronajímaného hmotného majetku vyřazeného z obchodního majetku“.

Související právní předpisy:

- § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů
- § 7 zákona o daních z příjmů
- § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů
- § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů

7 Výdaje (náklady) podnikatele na opravy nemovitých věcí a technické zhodnocení

Poměrně často se podnikatelé potýkají s problémem odlišení oprav nemovitých věcí a technického zhodnocení. V mnoha případech správce daně posuzuje konkrétní případ zcela opačně než poplatník a nepomáhají ani stanoviska stavebních či jiných odborníků. Rozdílnost posouzení toho, zda jde o opravu, nebo technické zhodnocení, záleží především na předložených důkazních prostředcích, za které nemusí být považovány pouze faktury, objednávky a uzavřené smlouvy. Správce daně posuzuje jednotlivé předložené důkazy samostatně i v jejich vzájemné souvislosti a má možnost přesvědčit se o skutečném stavu věci např. i místním šetřením, podle jehož výsledku se pak rozhoduje. Ve sporných případech může poplatník využívat opravné prostředky podle daňového řádu, případně se může obrátit na soud.

Při provádění rozsáhlých rekonstrukcí budov dochází běžně k prolínání oprav a technického zhodnocení. Pro odlišení výdajů (nákladů) na opravy od technického zhodnocení je důležité jejich důsledné oddělení nejen v účetnictví nebo daňové evidenci, ale také v příslušných dokladech, smlouvách a v projektové a technické dokumentaci.

Při rozhodování o tom, zda se v konkrétním případě jedná o opravu, nebo technické zhodnocení, je třeba vycházet z vymezení těchto pojmů v účetních a daňových předpisech.

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se **opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, přičemž uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení**. Částky vynaložené podnikatelem na opravy nemovitých věcí se zahrnují do provozních výdajů (nákladů).

Podle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se **technickým zhodnocením rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ 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 o účetnictví, 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.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se **technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 80 000 Kč**. Technickým zhodnocením jsou

i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Podle § 33 odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou technickým zhodnocením také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Rekonstrukcí se pro daný účel rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. **Modernizací** se pro daný účel rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství k § 33 zákona o daních z příjmů uvedeného v pokynu GŘ D-59 se za změnu technických parametrů pro účely uvedeného zákona nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken.

Z hlediska daně z příjmů se zásadní rozdíl mezi opravou nemovité věci a technickým zhodnocením projevuje v tom, že zatímco výdaje (náklady) vynaložené na provedení opravy nemovité věci může podnikatel uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na technické zhodnocení lze uplatnit pouze prostřednictvím daňového odpisování zhodnocené věci, případně samostatným odpisováním technického zhodnocení (např. v případě technického zhodnocení najaté nemovité věci provedeného nájemcem).

V § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů je stanoveno, že technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, se pro účely tohoto zákona považuje za hmotný majetek uvedený v § 26 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů, tj. „jiný majetek“.

Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, 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.

Od zdaňovacího období započatého po 1. 7. 2017 se podle § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů u poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek (např. podnájemce), postupuje u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku 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.

Podnikatelé mohou vytvářet **rezervy na opravy** nemovitých věcí, které jsou za podmínek stanovených v zákoně o rezervách výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění

a udržení příjmů. Daňově účinné rezervy podle zákona o rezervách však nelze vytvářet na technické zhodnocení.

Podnikatelé, kteří jsou plátcí podle zákona o dani z přidané hodnoty, mohou u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s prováděním oprav nemovitých věcí používaných pro podnikání uplatňovat za podmínek stanovených uvedeným zákonem nárok na odpočet DPH na vstupu. Obdobně to platí i pro technické zhodnocení.

Od 1. 4. 2019 je v § 78da zákona o dani z přidané hodnoty stanoveno, že pokud dojde ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k dodání nemovité věci, na které byla dokončena významná oprava (pro daný účel se významnou opravou rozumí oprava podle právních předpisů upravujících účetnictví, pokud hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění vztahující se k této opravě bez daně je vyšší než 200 000 Kč), podléhá tato oprava úpravě odpočtu daně. Lhůta pro úpravu odpočtu daně v případě opravy nemovité věci činí 10 let a počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byla oprava dokončena.

Při úpravě odpočtu daně v případě opravy nemovité věci se postupuje obdobně podle § 78d zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že při stanovení částky jednorázové úpravy odpočtu se použije ukazatel původního nároku na odpočet daně ve výši podílu skutečně uplatněného odpočtu daně na celkové částce daně na vstupu u příslušné opravy.

Přechodné ustanovení v čl. VI zákona č. 80/2019 Sb.

Byla-li významná oprava podle § 78da zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2019, započata před tímto dnem a dokončena po tomto dni, může plátcе postupovat podle § 78da zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2019.

■ 107

Nahrazení kovových oken v budově plastovými okny

Podnikatel hodlá v budově, kterou má zahrnutou do obchodního majetku, nahradit stávající kovová okna plastovými okny stejné velikosti a stejného počtu vrstev skel. Stejná okna v původním kovovém provedení se nyní již nevyrábí. Výměna oken bude podnikatele stát cca 120 000 Kč. Bude se v tomto případě jednat o opravu, nebo o technické zhodnocení?

Odpověď:

Dojde-li pouze k výměně původních poškozených či nefunkčních kovových oken za obdobná okna z plastu, přičemž zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel, nebude se podle stanoviska GFR k § 33 zákona o daních z příjmů uvedeného v pokynu D-59 jednat o technické zhodnocení, ale o opravu budovy.

Související právní předpisy:

- § 33 zákona o daních z příjmů
- pokyn GFR D-59

■ 108

Výměna dveří v budově

V budově naší společnosti se provádí výměna dveří, a to jak dřevěné za dřevěné, tak skleněné místo dřevěných. Zárubně se nebourají, ale budou obloženy novými dřevěnými. Jak toto zaúčtovat, jako opravu, nebo technické zhodnocení?

Odpověď:

Opravu definuje § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. takto: „*opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, kterým se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“

Definici technického zhodnocení stanoví § 33 zákona o daních z příjmů. Pokyn GFŘ D-59 k této definici mimo jiné uvádí, že za změnu technických parametrů se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu. Vymezení opravy v účetních předpisech je ve smyslu § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů platné i pro daňové účely.

Z uvedeného vyplývá, že uváděná výměna dveří v budově, ať už dřevěných za dřevěné, nebo dřevěných za skleněné, není technickým zhodnocením, ale provádí se v provozní oblasti. Z hlediska přesnosti účetnictví a statistiky však není bez významu, zda se instalace nových dveří provádí:

- z důvodu částečného fyzického opotřebení nebo poškození starých dveří anebo
- z jiných důvodů, např. estetických, funkčních apod.

V prvním případě se jedná o opravu zaúčtovanou např. na účtu 511, kdežto ve druhém případě půjde o ostatní provozní náklady zaúčtované např. na účtu 548. V obou případech jde sice o provozní náklady, ale zároveň o přesnější vyjádření pro účely účetnictví a statistiky; na daň z příjmů toto přesnější vyjádření nemá pochopitelně vliv.

Související právní předpisy:

- § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů
- § 33 zákona o daních z příjmů
- pokyn GFŘ D-59
- § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

■ 109

Výměna vstupních vrat v pronajímané budově přeúčtovaná nájemci

Akciová společnost (plátce DPH) vlastní budovu (nebytový prostor) i pozemek, na které budova stojí. Budovu pronajímáme jiné a. s. (plátce DPH), která ji využívá jako sklad. Nájemce požadoval po naší a. s. vyměnit stará vstupní vrata za nová. Výrobu nových vrat provedl pro naši a. s. jiný dodavatel, který vrata do skladu namontoval. Cena vrat činí 92 000 Kč bez DPH, přičemž naše a. s. ji dodavateli celou uhradila. Cenu vrat jsme poté v plné výši přeúčtovali nájemci skladu a ten nám tuto částku včas uhradil v plné výši. Jedná se v tomto případě pro naši a. s. o technické zhodnocení této budovy? Navýšíme cenu budovy o 92 000 Kč a budeme ji odpisovat stejným způsobem jako celou budovu?

Odpověď:

Výměna starých vstupních vrat za nové může být za podmínek uvedených v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. opravou (podle uvedeného ustanovení se opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu; přitom uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení). Jestliže

se jedná o opravu, kterou hradí nájemce, postupuje vlastník při účtování o vynaložených nákladech na provedení opravy včetně jejich přeúčtování nájemci v souladu s bodem 3.1.3. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 (nájemce zaúčtuje opravu jako daňově uznatelný náklad na vrub příslušného účtu účtové skupiny 51 – Služby).

Pokud ale v daném případě výměna starých vrat za nové představovala takový zásah do budovy, který měl za následek změnu jejího účelu nebo technických parametrů anebo tím došlo k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti budovy (v dotazu není konkrétně uvedeno nic, co by tomu nasvědčovalo), pak by se podle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona o daních z příjmů jednalo o technické zhodnocení. Podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů platí, že pokud je technické zhodnocení pronajátého hmotného majetku hrazeno nájemcem, může toto technické zhodnocení na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, není-li vstupní cena u vlastníka zvýšena o tyto výdaje; při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek (v případě budovy skladu se jedná o odpisovou skupinu 5). V případě ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním nájemcem se pak postupuje podle § 29 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

Související právní předpisy:

- § 47 odst. 2 písm. a) a vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- bod 3.1.3. ČÚS pro podnikatele č. 019
- § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 29 odst. 6 zákona o daních z příjmů
- § 33 zákona o daních z příjmů

■ 110

Oprava nebo technické zhodnocení zpevněné plochy

Firma vlastní nemovitou věc, v letošním roce byly provedeny opravy zpevněné plochy ve výši 160 000 Kč (výkopové práce, zašterkování, pokládka dlažby, odvodnění atd.). Dala jsem to na samostatný účet 021, ale nevím, v jaké odpisové skupině to odpisovat.

Odpověď:

V dotazu se mimo jiné uvádí, že zpevněná plocha byla opravena, z čehož lze opodstatněně usuzovat, že tato plocha již předtím existovala. Ze stručného a příkladného popisu stavebních prací uváděných v dotazu (výkopové práce, zašterkování, pokládka dlažby, odvodnění a podobně) lze s jistotou pravděpodobností předpokládat, že se jedná spíše o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů než o opravu podle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Subsidiárně tomu napovídá i to, že podle dotazu nebyly uváděné práce účtovány jako oprava, ale jako stavba na účtu 021.

Zároveň se však předpokládá, že původní zpevněná plocha se nevybourala a nestavěla nová, protože v takovém případě by šlo podle účetních předpisů o pořízení nového dlouhodobého hmotného majetku, což je něco jiného než technické zhodnocení. Předpokládá se tedy, že ve smyslu stavebního zákona jde o práce na stávající stavbě, nikoliv o odstranění původní stavby a pořízení novostavby. Nicméně náklady na technické zhodnocení (stejně jako náklady na novostavbu) se po celou dobu výstavby chronologicky účtují na účet 042, a to i v případě, že některé práce jsou prováděny vlastními zaměstnanci firmy,

a tedy ve vlastní režii čili svépomocí, až do okamžiku uvedení výstavby do stavu způsobitelného obvyklému užívání podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Zpevněná plocha, monolitická betonová nebo asfaltová anebo dlážděná, panelová, tvárnice či krytá penetračním makadamek nebo balenou směsí, což je pouze segment z mnoha možných stavebnětechnických provedení, slouží jako parkoviště nebo odstavná, manipulační či skladovací plocha, případně jako jejich kombinace. Podle stavebního zákona lze považovat zpevněnou plochu za stavbu bez nosné svíslé konstrukce, a tedy za dlouhodobý hmotný majetek čili jednotlivý inventární předmět, a to bez ohledu na výši pořizovací ceny. Zpevněná plocha je zaříděna v klasifikaci stavebních děl (CZ-CC) pod kódem 211223 – Parkoviště a plochy charakteru pozemních místních komunikací a daňově se odpisuje v 5. odpisové skupině, a tedy 30 let.

O hodnotu technického zhodnocení se zvýší pořizovací cena zpevněné plochy, která se proto odpisuje ze zvýšené vstupní ceny, takže technické zhodnocení se neodpisuje samostatně, nýbrž v rámci stavby, jíž je homogenní součástí. Součástí hodnoty technického zhodnocení jsou náklady související s pořízením, které demonstrativně upravuje § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., např. na geodetické práce, projekt včetně rozpočtu, odvoz vybouraného materiálu na skládku včetně poplatku za uložení odpadu podle zákona o odpadech. Technické zhodnocení se ve věcném a hodnotovém vyjádření zaznamená na inventární kartu zpevněné plochy.

Související právní předpisy:

- § 47 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- Klasifikace stavebních děl (CZ-CC)
- § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů
- § 33 zákona o daních z příjmů
- stavební zákon

■ 111

Oprava kotle a vnitřních rozvodů vody a topení včetně provedení revize

V březnu 2022 jsme koupili budovu, v dubnu jsme tuto budovu zařadili do dlouhodobého hmotného majetku a zahájili její účetní odpisování. V říjnu 2022 byla v budově provedena oprava kotle, vody a topení a následná revize; celkem bylo na tyto opravy vynaloženo bez DPH 85 000 Kč. Zajímá mě, jaký je postup. Jedná se o technické zhodnocení, a musíme zaúčtovat na 042 a odpisovat, nebo se jedná o klasickou opravu, a účtujeme přímo do nákladů na 511?

Odpověď:

Opravu definuje § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. tak, že se jí odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Pokud uváděná oprava kotle, vody (zřejmě vnitřních rozvodů studené a teplé vody), topení (zřejmě vnitřních rozvodů ústředního vytápění) včetně revize odpovídají shora uváděné definici opravy a nedošlo k rekonstrukci nebo modernizaci ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, jsou uváděné práce opravou a v tom případě se zaúčtují na účet 511, jak je zmíněno v dotazu.

Související právní předpisy:

- § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- § 33 zákona o daních z příjmů

■ 112

Kompletní rekonstrukce nebo oprava garáže, jež je součástí budovy sídla firmy

Firma s. r. o. má nemovitou věc, budovu, kde má sídlo (budova se využívá jen pro ekonomickou činnost). Garáž je součástí budovy. V roce 2022 byla garáž kompletně zrekonstruována včetně nových garážových vrat. Garáž byla opravena, ale nebyla realizována žádná přístavba, nebyla vyměněna okna za větší. Hodnota opravy včetně vrat je kolem 333 000 Kč. Mohu celkovou částku v roce 2022 dát do daňových nákladů firmy, nebo se jedná o technické zhodnocení? Měla by při případné kontrole FÚ firma – investor mít a předložit stavební deník?

Odpověď:

Rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením lze stručně vymezip následovně:

Oprava znamená:

- výměnu původního za nové při zachování funkčnosti,
- uvedení do původního stavu.

Naproti tomu technické zhodnocení představuje:

- změnu funkčnosti objektu (u nemovitosti) nebo použitelnosti (u věci movité),
- stavebně dispoziční změnu objektu,
- konstrukční změnu zasahující do podstaty věci,
- instalaci nebo zabudování nových prvků,
- zásadní změnu technických parametrů věci (např. zvýšení výkonu, snížení spotřeby apod.); přitom za změnu technických parametrů se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu.

Důkazní břemeno prokázat, zda jde o opravu, či technické zhodnocení, je vždy výhradně na straně poplatníka. Ten musí doložit původní stav před úpravami a nový stav po provedených úpravách tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Z uvedených hledisek je tedy nutno celou záležitost posuzovat.

Související právní předpisy:

- § 33 zákona o daních z příjmů

■ 113

Náklady nájemce na opravy a údržbu v pronajaté nemovité věci

Společnost s r. o. uzavřela smlouvu o pronájmu na rodinný dům s tím, že ve smlouvě je zahrnuto, že „běžnou údržbu a veškeré potřebné opravy je nájemce povinen hradit na své náklady.“ Vše, co nemá charakter technického zhodnocení, a je jen opravou opotřebovaných či zastaralých částí prostoru, by pronajímatel účtoval rovnou do nákladů, pokud by práce hradil on. Pokud však opravy či výměny tohoto charakteru bude provádět na vlastní náklady nájemce (např. výměnu dřevěných oken za plastové,

výměnu střešního povrchu za povrch obdobných parametrů atd.), může je na základě ustanovení ve smlouvě uplatnit do svých nákladů bez ohledu na jejich výši? Vyplývalo by z toho, že si může uplatnit i DPH na vstupu?

Odpoověď:

Opravy a udržování majetku patří mezi běžně prováděné činnosti, které jsou součástí péče o majetek. Z právních předpisů vyplývá povinnost majetek opravovat a udržovat, zejména pokud se to týká staveb. Dle § 2205 občanského zákoníku zavazuje nájemní smlouva pronajímatele udržovat pronajatou věc v takovém stavu, aby mohla sloužit tomu užívání, pro které byla pronajata. Po dobu nájmu provádí běžnou údržbu nájemce, ledaže se k ní zavázal pronajímatel. Ostatní údržbu a nezbytné opravy provádí dle § 2207 občanského zákoníku pronajímatel, ledaže se k některému způsobu nebo druhu údržby a k opravě některých vad zavázal nájemce.

Tazatel uvádí, že nájemce se zavázal k provádění běžné údržby a veškerých oprav. Proto náklady vynaložené na opravu a údržbu budou na straně nájemce daňovým nákladem. Z pohledu příjmů pronajímatele je nutné rozlišovat výdaje na opravy, které budou uvádět předmět nájmu do stavu, ve kterém byl předán nájemci. Tyto opravy nebudou mít na daňovou povinnost pronajímatele vliv. Ostatní opravy „vylepšující“ předmět nájmu budou nepeněžním příjmem pronajímatele, a to ve zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.

Výměnou dřevěných oken za plastové dochází obvykle ke změně parametrů budovy a vynaložené výdaje jsou považovány za technické zhodnocení, které se do výdajů uplatňuje prostřednictvím odpisů a nepeněžní příjem pronajímatele vzniká při ukončení nájmu.

Související právní předpisy:

- § 2205 až 2207 občanského zákoníku
- § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů
- § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů
- § 33 zákona o daních z příjmů

■ 114

Účtování příspěvků do fondu oprav hrazených s. r. o. do společenství vlastníků jednotek

Právnícká osoba (s. r. o.) vlastní bytovou jednotku. Za tuto bytovou jednotku je povinna hradit příspěvky společenství vlastníků jednotek do fondu oprav. Dle Pokynu D-59 k § 9 zákona o daních z příjmů jsou „platby vlastníka jednotky na provozní výdaje (do tzv. fondu oprav a na účet společenství vlastníků) na straně poplatníka, který nevede účetnictví, daňovým výdajem v okamžiku jejich úhrady. Jsou-li platby (jejich část) určeny na technické zhodnocení společných částí, jsou daňovým výdajem po dokončení technického zhodnocení, a to formou odpisů. Pokud byly platby na provozní výdaje použity na technické zhodnocení společných částí, poplatník podle § 5 odst. 6 zákona o výdaje zahrnuté do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích sníží výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno. O výdaje na technické zhodnocení se zvýší vstupní cena jednotky a do daňových výdajů se tyto výdaje promítnou formou odpisů.“ Lze tento postup použít analogicky i u poplatníka, který vede účetnictví? Pokud ne, jakým způsobem by měla právnícká osoba, která vede účetnictví, postupovat?

Odpověď:

Postup popsáný v pokynu GFŘ D-59 se na poplatníky vedoucí účetnictví nevztahuje. Účetní jednotky postupují dle účetních předpisů. Příspěvky hrazené do fondu oprav účtují na účet dlouhodobých záloh. Na základě vyúčtování čerpání fondu oprav, které by společenství vlastníků jednotek mělo svým členům každoročně poskytovat, zaúčtuje účetní jednotka dle charakteru vynaložených nákladů buď náklad na opravu, nebo na technické zhodnocení.

Související právní předpisy:

- pokyn GFŘ D-59
- § 10 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS pro podnikatele č. 017
- ČÚS pro podnikatele č. 019

■ 115

Rezerva na opravu střechy, která je v havarijním stavu

OSVČ má v majetku nemovitost. V roce 2022 se podnikatel rozhodl, že by v roce 2024 opravil střechu. Předpoklad byl, že v roce 2022 a 2023 by po dvě zdaňovací období tvořil daňově uznatelnou rezervu a v roce 2024 by ji čerpal. Avšak již dnes je zřejmé, že střecha vzhledem k havarijnímu stavu bude potřeba opravit již v roce 2023. Daňové přiznání za rok 2022 ještě podáno nebylo a ani příslušná částka předpokládané rezervy zatím nebyla ještě deponována na samostatný účet. Lze vytvořit rezervu v roce 2022 dle původních předpokladů, když aktuálně víme, že oprava proběhne již v letošním roce?

Odpověď:

Dle zákona o rezervách nesmí být tvořena rezerva na opravy jednotlivého hmotného majetku pouze jedno zdaňovací období. Dále nelze tvořit rezervu v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Pokud OSVČ podnikatel plánoval v r. 2022 opravu střechy v r. 2024, a v letošním roce zjistil, že střecha nemovitosti je v havarijním stavu, zřejmě muselo v mezičase dojít k nějakému poškození střechy, k nějaké nepředvídatelné události, která si vynutila potřebu dřívější opravy střechy nemovitosti, tedy již v r. 2023. Bohužel v takovém případě nelze tvořit daňově účinnou rezervu na opravu hmotného majetku, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro uplatnění do daňově uznatelných nákladů.

Související právní předpisy:

- § 7 odst. 3 a 8 zákona o rezervách

■ 116

Účtování dotace od města na výměnu oken na budově v majetku s. r. o.

S. r. o. vlastní dům na náměstí. Od města získala dotaci na výměnu oken. Předpokládám, že bude výměna starých oken za nová opravou. Je tento postup účtování správný: předpis na dotaci 347/648, příjem dotace 221/347, faktura přijatá na okna 511/321, úhrada 312/221, nebo bude účtování jiné?