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, na základě kterého 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 dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 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 pořizování 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 GFŘ D-22 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 pořizovaného 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 zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zatřídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing.

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.

■ 75
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 podnikatel 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 GFŘ k § 33 zákona o daních z příjmů uvedeného v pokynu D-22 jednat o technické zhodnocení, ale o opravu budovy.

Související právní předpisy:
- § 33 zákona o daních z příjmů
- pokyn GFŘ D-22

■ 76
Výměna dveří v budově

V budově naší společnosti se provádí výměna dveří, a to jak dřevěné za dřevěné nebo 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-22 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-22
- § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

■ 77
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, zaštěrkování, pokládka dlažby, odvodnění atd.). Dala jsem to na samostatný účet 021 a teď 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, zaštěrkování, pokládka dlažby, odvodnění a podobně) lze s jistou 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 způsobilého obvyklému užívání podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Zpevněná plocha, monolitická betonová nebo asfaltová anebo dlážděná, panelová, tvárnicová či krytá penetračním makadamem nebo balenou směsí, což je pouze segment z mnoha možných stavebně technických provedení, slouží jako parkoviště nebo odstavná, manipulační či skladovací plocha, případně jako jejich kombinace. Podle § 2 odst. 2 stavebního zákona lze považovat zpevněnou plochu za stavbu bez nosné svislé konstrukce, a tedy za dlouhodobý hmotný majetek čili jednotlivý inventární předmět, a to bez ohledu na výši pořizovací ceny. Zpevněná plocha je zatříděna 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.
- § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů
- § 33 zákona o daních z příjmů
- § 2 odst. 2 stavebního zákona

■ 78
Výměna střešní krytiny a střešních oken včetně úpravy obložení oken a vymalování

Podnikatel, fyzická osoba, který účtuje v podvojném účetnictví, postavil pro účely podnikání v roce 1997 budovu. Jako střešní krytina byl zvolen a realizován bonský šindel (v té době moderní propagovaná krytina). Postupem času se však ukázalo, že do oblastí s větším množstvím sněhu v zimě a s nižším sklonem střechy se nehodí. Po 5 letech začalo každou zimu do střechy zatékat a postupně došlo i k lámání krytiny a k prohnívání rámů u některých střešních oken. V roce 2014 byl na doporučení stavební firmy zpracován projekt na opravu a byla v souladu se zákonem o rezervách tvořena v letech 2014 až 2016 rezerva na opravu střechy budovy v celkové výši 1 296 000 Kč. V roce 2017 došlo k celkové opravě střechy. Za krytinu byla zvolena pálená taška (bramac). Součástí opravy byla i výměna všech 16 ks původních střešních oken a navíc bylo jedno střešní okno nově vytvořené. Okna byla vyměněna, neboť pro bonský šindel byl jiný druh konstrukce než pro pálenou tašku, a navíc některá již byla prohnilá. Výměnou oken došlo také k úpravě sádrokartonu obloženého okolo každého okna a bezprostředně i k vymalování. Stará okna byla nabízena k odprodeji, ale v okolí o ně nebyl zájem.

V tomto případě se pravděpodobně nebude jednat jen o opravu, ale také o technické zhodnocení. Jakým způsobem stanovit hranici, co je ještě oprava a co už technické zhodnocení, které navýší hodnotu budovy a podléhá odpisům?

Odpověď:

Podle dotazu byla při stavbě použita střešní krytina (bonský šindel), která byla v daném případě nevhodná proti povětrnostním podmínkám a došlo mimo jiné k lámání krytiny a prohnívání rámů střešních oken. Je proto otázkou, zda při navrhování a použití zmíněné krytiny bylo postupováno správně, a zda by popřípadě nešlo hledat i jistou míru zavinění na straně projektanta nebo jiných zainteresovaných osob. Tyto otázky, k nimž patří i taková, zda existovaly nějaké záruky a zda majitel budovy uplatňoval nějaké reklamace, je nutné řešit se znalostí konkrétních podmínek, které mohou mít v daném případě vliv na rozhodování o tom, do jaké míry šlo o provedení opravy a kdy by se spíše jednalo o technické zhodnocení.

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. je oprava definována tak, že se jí 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. V tomto smyslu je možné považovat výměnu krytiny a 16 původních střešních oken za opravu. Naopak za technické zhodnocení, které je definováno v § 33 zákona o daních z příjmů, lze považovat nově instalované střešní okno a úpravu sádrokartonového obložení kolem oken.

V případě vymalování je třeba určit, zda se provádí v důsledku technického zhodnocení, kdy by bylo jeho součástí, nebo v důsledku opravy, kdy by bylo provozním nákladem. Náklady na likvidaci původních oken, které byly v souvislosti s výměnou střešní krytiny vymontovány a nelze je prokazatelně prodat, jsou součástí provozních nákladů.

Související právní předpisy:

- § 2 odst. 5 písm. c) stavebního zákona
- § 33 zákona o daních z příjmů
- § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

■ 79
Oprava kotle a vnitřních rozvodů vody a topení včetně provedení revize

V březnu 2017 jsme koupili budovu, v dubnu jsme tuto budovu zařadili do dlouhodobého hmotného majetku a zahájili její účetní odpisování. V říjnu 2017 byla v budově provedena oprava kotle, vody a topení a následná revize; celkem bylo na tyto opravy vynaloženo bez DPH 65 000 Kč. Zajímá mě, jaký je postup, zda se jedná 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

■ 80
Vytváření rezervy na výměnu oken v budově

Podnikatel vloni vytvořil rezervu na opravu střechy, peníze poslal na nový účet u banky zřízený pro tento účel. Letos by podnikatel chtěl vytvořit další rezervu na opravu a výměnu oken. Musí si pro tuto novou rezervu zřídit další účet nebo stačí peníze poslat na účet rezervy pro opravu střechy? Podnikatel je výhradní vlastník budovy a rezervu vytvoří na 2 roky, poté začne s opravami. Je tento postup z hlediska daně z příjmu správný?

Odpověď:

V dotazu uvedený postup tvorby a použití rezervy na opravu budovy (výměnu oken) je správný. Pro ukládání peněžních prostředků při tvorbě této rezervy nemusí v tomto případě podnikatel zřizovat další samostatný účet v bance, neboť pro účely ukládání prostředků rezerv na opravy hmotného majetku ve smyslu ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách má již samostatný účet v bance zřízen. Podle uvedeného ustanovení je pro uplatnění tvorby rezervy na opravy hmotného majetku jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů nutné převést peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na příslušné zdaňovací období nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období na samostatný účet v bance určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle zákona o rezervách. Z toho je zřejmé, že není nutné zřizovat samostatný účet pro každou jednotlivou rezervu na opravu hmotného majetku.

Související právní předpisy:

– § 7 odst. 4 zákona o rezervách

■ 81
Instalace odsávání ke strojům ve výrobní hale

Do výrobní haly (výroba stavebních výrobků) bylo instalováno odsávací zařízení ke strojům (pilám) z důvodu vysoké prašnosti (vyžaduje hygiena). Odsávání je složeno z digestoří, potrubního systému, který je pevně spojen s budovou. Vně budovy je umístěn ventilátor s kontejnery, do kterých je prach nasáván. Jedná se v tomto případě o součást budovy, tedy technické zhodnocení? Je součástí budovy kompletní zařízení, nebo je možné např. ventilátor s kontejnery, které jsou umístěny mimo budovy, odepisovat samostatně jako technologické zařízení?

Odpověď:

V případě odsávacího zařízení ke strojům se obecně jedná o vzduchotechnické zařízení k průmyslovému odsávání prachu a jiných škodlivin vznikajících při broušení apod. Vybavenost příslušných pracovišť tímto zařízením stanoví technické normy ČSN a některé právní předpisy (např. vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby). Podle pokynu GFŘ D-22 lze považovat:

- strojní komponenty zařízení, tj. uváděný ventilátor s kontejnery ze samostatné movité věci účtované na účtu 022 a samostatně odpisované ve 3. odpisové skupině,
- digestoř a potrubní systém za technické zhodnocení stavby, jejích vstupní (pořizovací) cena se zvýší o hodnotu technického zhodnocení a stavba se odpisuje z této zvýšené vstupní ceny.

Technické zhodnocení se ve věcném a hodnotovém vyjádření uvede na inventární kartě budovy podle zásad uvedených v bodě 6 – Analytické a podrozvahové účty ČÚS pro podnikatele č. 013.

Související právní předpisy:

- vyhláška č. 268/2009 Sb.
- pokyn GFŘ D-22
- bod 6 ČÚS pro podnikatele č. 013

■ 82
Přístavba skladu nářadí k truhlářské dílně

Jak daňově odpisovat přístavbu skladu zahradního nářadí při truhlářské dílně 4,3 × 12,8 × 6 m? Do jaké odpisové skupiny zařadit?

Odpověď:

V daném případě se bude jednat o technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů, pokud celkové výdaje přesáhnou 40 000 Kč. Podle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení zvyšuje vstupní případně zůstatkovou cenu příslušného majetku (podle způsobu odpisování) v tom zdaňovacím období, kdy bylo dokončeno a uvedeno do užívání. To znamená, že se odpisuje v té samé odpisové skupině jako zhodnocený majetek.

Odpisovatel pak pokračuje v odpisování sazbou pro zvýšenou vstupní cenu (při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona o daních z příjmů), případně za použití koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu (při zrychleném odpisování podle § 32 zákona o daních z příjmů).

Související právní předpisy:

- § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 31 až 33 zákona o daních z příjmů