

Technické zhodnocení stavby aneb zamyšlení nad jedním rozsudkem NSS



Author: Petr Kout | Published: 21.07.2011

O této problematice bylo napsáno plno knih a článků. Ale časy se mění, často nejen novelami zákonů, ale i rozsudky soudů. Proto se znovu k této problematice vraťme a změňme své dosavadní názory!

Nejprve však připomenutí několika definic:

- udržováním je podle § 47 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady;
- opravou se podle stejného ustanovení odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se přitom rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení;
- technické zhodnocení hmotného majetku definuje § 33 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění (dále také „ZDP“) jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy podle stavebního zákona, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením mohou být i nižší částky výdajů podle rozhodnutí poplatníka. Přitom rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, a modernizací rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.;
- za samostatné movité věci se obvykle považují movité věci se samostatnou funkcí, samostatným oceněním a vlastní dobou použitelnosti. Podle § 26 ZDP se za samostatné movité věci považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.

Při posuzování toho, zda se jedná či nejedná o opravu nebo technické zhodnocení nemovitosti, se dlouhodobě opíráme i o pokyn Ministerstva financí D-300, konkrétně o tyto tři pasáže:

- „K § 33 zákona“, podle které se za změnu technických parametrů (tedy za technické zhodnocení) 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;

- „K § 26 zákona“, kde je uveden výčet movitých věcí, které nemají být posouzeny jako součást ocenění stavby, ale jako samostatné movité věci;
- „K příloze číslo 1 zákona“, kde je naopak uveden výčet majetku, který by měl podle ministerstva tvořit součást stavby. V případě zásahů do majetku, který již byl uveden do užívání, by se jednalo o technické zhodnocení.

Podle vysvětlivky v příloze č. 1 ZDP označené + + + +) jsou nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Taková zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.

Toto vymezení nejvíce připomíná definici součásti věci podle § 120 odst. 1 občanského zákoníku: součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Přitom z § 119 občanského zákoníku vyplývá, že movitou věcí jsou všechny věci, které nejsou nemovitostí.

Jako pomůcka pro poplatníky má sloužit ustanovení § 33a ZDP, které už několik let umožňuje, aby poplatník, který bude provádět, provádí nebo provedl zásah do majetku, požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. Moc se toho nevyužívá a obávám se, že některá vydaná závazná posouzení mohou být i v rozporu se ZDP.

To by snad na úvodní zmatení stačilo.

Jako to vidí NSS

Nyní posoudil tyto definice Nejvyšší správní soud, a to jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. A došel, pro mnohé, k nečekaným závěrům. Rád bych proto vybral podstatné obecné závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) č. j. 5 Afs 3/2010 - 144 (zatím nepublikován ve Sbírce rozhodnutí).

1. Bylo konstatováno, že znehodnocením věci judikatura rozumí nejen ztrátu její hodnoty peněžní, nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné; znehodnocením se míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo nemůže sloužit vůbec.
2. Při vymezení samostatné movité věci a souborů movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením podle ZDP je třeba vycházet především z „funkčního určení“ věci, resp. souboru věcí.
3. V účetních a daňových předpisech se obecně uplatní právní úprava soukromoprávní. Lze tedy v obecné rovině konstatovat, že pokud k určité věci (majetku) přiřadíme novou součást věci, pak výdaje na takové přiřazení mohou být technickým zhodnocením majetku. Pokud přiřadíme samostatnou věc, bude se jednat o výdaje na pořízení nové věci. Výjimkou je však zvláštní úprava součásti stavby a samostatné movité věci z § 26 ZDP a z přílohy č. 1 ZDP tak, jak jsme si ji uvedli výše.
4. Definice součásti stavby a samostatné movité věci ze ZDP mají pro účely ZDP přednost před obecnou úpravou z občanského zákoníku nebo jiných předpisů. Zásadní pro posouzení věci - součásti stavby - ve vymezení podle ZDP je:
 - § umožnění funkce a určeného účelu stavby,
 - § pevné spojení se stavbou,
 - § to, zda demontáží součásti (ne)dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby.
5. Věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel

stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů. A naopak, co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle to pro funkci a účel stavby není nezbytné, z hlediska zákona o daních z příjmů zpravidla nebude považováno za součást stavby.

6. Určitá věc - část stavby někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby a proto je vždy pro daňové účely nutné zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje.
7. Pokyn ministerstva financí D-300 vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona. Pokyn nediferencuje mezi druhy staveb podle účelu a funkce a jde nad rámec zákona!

Takže v uvedené oblasti přestaneme používat pokyn D-300 a budeme vždy zkoumat dokumentaci stavby, kolaudační rozhodnutí a souhlasy a další dokumenty. Připomínám (a uvedl to i NSS), že uvedené závěry se týkají výlučně zákona o daních z příjmů! Definice z § 26 ZDP a z přílohy č. 1 ZDP nemají dopad do účetnictví! Pro součást jakékoli věci se v účetnictví použije právní úprava součásti věci z občanského zákoníku, případně jiných nedaňových předpisů.

Jak to chodí v praxi

Ověřme si malým testem uvedené závěry NSS na několika případech: A. Vlastník bytového domu nechá v přízemí na oknech instalovat mříže. B. Zastřešením dvora vznikne v administrativní budově prostor vstupní haly a několik kanceláří, kde nejsou okna či jiné větrání. Proto bude do haly zavedena klimatizace v podobě rozvodů, kondenzační jednotky a pohonné jednotky. C. Nájemce vymění v najatých nebytových jednotkách hliníkové žaluzie za žaluzie dřevěné. D. V budově školy byla rozvedena počítačová síť (rozvody v lištách po stěnách). E. V obchodním domě je zavedeno kamerové sledování - síťové rozvody ve zdech, kamery, velín.

Jak posoudit tyto případy? Jedná se o opravu, technické zhodnocení nebo o pořízení samostatných movitých věcí? Než se seznámíte se „řešením“, věnujte pozornost ještě zprávě ČTK z 19. července tohoto roku. Ukazuje, že otázka rozlišení, oč vlastně při úpravách staveb jde, má nejen daňové souvislosti.

/Výměna starých stožárů elektrického vedení není pouhou stavební úpravou, ale zcela novou stavbou v případě, že jsou nové sloupy jiné než ty původní. Jasno v tom podle zástupkyně ombudsmana Jitky Seitlové nemají stavební úřady. Ty rekonstrukce elektrických rozvodů povolují, aniž by podrobně zkoumaly, jaké dopady bude celá výměna mít. Seitlová zdůraznila, že požadavek podrobně se těmito stavbami zabývat vyplývá z metodického stanoviska ministerstva pro místní rozvoj. Stavební úřady to ale mnohdy nerespektují./

A na závěr odpovědi na předchozí otázky. A. Jedná se o samostatnou movitou věc. Mříže by byly součástí budovy například u věznice. B. Jedná se o technické zhodnocení budovy. Bez klimatizace by nově vzniklé prostory nemohly být užívány ke svému účelu. C. Jedná se o opravu. D. S největší pravděpodobností se bude jednat o samostatnou movitou věc, resp. soubor movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením. E. S největší pravděpodobností se bude jednat o samostatnou movitou věc, resp. soubor movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením.

/Tento článek je převzat z e-zinu Realitní magazín ARK ČR č. 6/2011./

21.07.2011 09:20, Petr Kout