

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

**Technické zhodnocení
hmotného majetku**

**Alkohol na pracovišti
a BOZP**

**Odměňování za práci
a srážky ze mzdy**

7-8/2025
26. ročník

Vážení čtenáři.

Technickým zhodnocením jsou i výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad). Více k tématu se dočtete v 1. kapitole od Ing. Evy Sedlákové.

Pojem opilosti není v zákoníku práce definován. Je vhodné zaměstnavatelům doporučit vydat pracovní řád a stanovit okruh vedoucích zaměstnanců, kteří jsou oprávněni vyzvat zaměstnance, aby se podrobil zjištění, zda není pod vlivem alkoholu. Tomuto tématu věnujeme pozornost ve 2. kapitole.

Odměňování za práci patří mezi pracovní podmínky, jejichž úpravu stanoví zákon. Jedná se o jedno ze základních práv zaměstnance a současně jde i o povinnost zaměstnavatele poskytovat za práci mzdu nebo plat. Co přináší novela zákoníku práce, se dočtete ve 3. kapitole od JUD. Ladislavy Jouzy.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

V Poradci 11-12 je **Zákon o důchodovém pojištění po novele s komentářem**.

Do prvního čísla **31. edičního ročníku Poradce** pro Vás připravujeme **Zákoník práce po novele s komentářem**.

PaM 7/2025 obsahuje kromě jiného i příspěvky **Doručení výpovědi z pracovního poměru, Výhody pro pracující matky, Nová právní úprava práce mladistvých**. DaÚ 7/2025 obsahuje **Mzdové a platové problémy po novele zákoníku práce, Místo plnění u služeb – změna, Cestovní služba – zvláštní režim** a 1000 řešení 5-6/2025 přináší **Zákoník práce – flexibilní novela a Platby státu – odpochty ve zdravotním pojištění**.

Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na **www.i-poradce.cz**.

Nezapomněli jsme ani na aktuální tematické balíčky – **Zákoník práce po novele – z pohledu zaměstnavatele, Zákoník práce po novele – pro mzdové účetní, Novela školského zákona, Nemocenské pojištění po novele**.

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi, a i nadále nám zachováte svou přízeň.

Do dalšího čísla připravujeme: **Odpochet DPH v poměrné a krácené výši a Vzory smluv podle ZP**.

Zuzana Brezaniová
odpovědná redaktorka



1. Technické zhodnocení hmotného majetku z hlediska daně z příjmů

Ing. Eva Sedláková

1. Technické zhodnocení podle účetních předpisů	3
2. Technické zhodnocení z hlediska daně z příjmů	5
3. Daňový režim plateb za zpřístupnění technických funkcí	9
4. Technické zhodnocení a vstupní cena	22
5. Technické zhodnocení nemovité kulturní památky	28
6. Zlikvidované technické zhodnocení nájemcem	42
7. Technické zhodnocení bezemisního vozidla	45
8. Technické zhodnocení majetku využívaného k výrobě elektřiny	46
9. Závazné posouzení technického zhodnocení	52

2. Alkohol na pracovišti a BOZP

JUDr. Eva Dandová

1. Alkohol na pracovišti	54
2. Bezpečnost a ochrana zdraví při práci	71
3. Prevence rizik	76
4. Ochranné pracovní pomůcky a ochranné nápoje	93
5. Ochranné nápoje – právní úprava	107
6. Evidence pracovních úrazů	111

3. Odměňování za práci a srážky ze mzdy po flexibilní novele zákoníku práce

JUDr. Ladislav Jozua

1. Systém odměňování podle zákoníku práce	118
2. Mzda nebo plat?	123
3. Příplatky ke mzdě	126
4. Ochrana zaměstnanců před nízkou mzdou	135
5. Mzda při uplatnění konta pracovní doby	138
6. Odměňování ve veřejných službách a správě	140
7. Osobní příplatek	147
8. Příplatky za pedagogickou činnost	149
9. Řešení mzdových sporů	150
10. Splatnost mzdy (platu)	155
11. Průměrná mzda zvyšuje práva a nároky zaměstnanců ..	161



DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 7–8/2025
ročník XXVI

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín
IČ: 25836200

Tel.: 558 731 125, 558 731 126

E-mail: poradce@i-poradce.cz

www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniiová

Redaktorka

Andrea Súkeníková,

Šárka Vachoušková

redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl, Ing. Vladimír Hruška,

JUDr. Ladislav Jozua, Ing. Jiří Rehák,

Ing. Martin Dérgeľ

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127

732 708 627, 773 670 836,

Po–Pá 9.⁰⁰–15.⁰⁰

e-mail: abo@i-poradce.cz

e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

květen 2025

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěv-
cích odpovídají autoři.

1. Technické zhodnocení hmotného majetku z hlediska daně z příjmů

Ing. Eva Sedláková

1.

Zákon o daních z příjmů definuje technické zhodnocení hmotného majetku vymezeného v § 26 zákona. Technické zhodnocení vymezují i účetní předpisy, pro podnikatele jde o vymezení uvedené ve vyhlášce 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. Následující článek vychází z pokynu Generálního finančního ředitelství k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů D-59.

1. Technické zhodnocení podle účetních předpisů

Podle § 7 odst. 7 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, položka „Stavby“ a položka „Hmotné movité věci a jejich soubory“ dále obsahuje technické zhodnocení, a to od výše ocenění stanoveného v § 47 odst. 4:

- a) majetku uvedeného v § 28 odst. 5 zákona o účetnictví,
- b) drobného hmotného majetku.

Jedná se o samostatně účtované technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní cenu hmotného majetku, např. jde o technické zhodnocení staveb, které provedl a odpisuje nájemce. Dále pak o samostatně účtované technické zhodnocení samostatných movitých věcí, které jsou drobným majetkem, tj. neodpisovaného majetku.

Pokud se jedná o ocenění technického zhodnocení, § 47 odst. 4 vyhlášky stanoví, že technickým zhodnocením se 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 Dlouhodobý nehmotný majetek (§ 6 odst. 1 věta první) a Hmotné movité věci a jejich soubory nebo v případě majetku vykazovaného v položce 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 § 7 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, dlouhodobým hmotným majetkem jsou:

- **pozemky** bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5). Tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách Stavby, Pěstitelské celky trvalých porostů a Jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- **stavby** bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti
 - a) stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
 - b) právo stavby, pokud není zbožím (§ 9 odst. 5),
 - c) otvírky nových lomů, pískoven a hlinitů,
 - d) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
 - e) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky; v případě společných částí nemovitě věci použije se odstavec 1 obdobně,
- **hmotné movité věci** a jejich soubory
 - a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - b) hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majet-

ku. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce Hmotné movité věci a jejich soubory se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,

- **pěstitelské celky** trvalých porostů
 - a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
 - b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- **dospělá zvířata** a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v položce Dospělá zvířata a jejich skupiny se účtuje jako o zásobách,
- **jiný dlouhodobý hmotný majetek** bez ohledu na výši ocenění
 - a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 3 písm. d) a odst. 5,
 - b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory,
 - c) věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást ocenění položky Stavby nebo jako součást ocenění v rámci položky Zásoby.

2. Technické zhodnocení z hlediska daně z příjmů

Zákon o daních z příjmů v § 33 stanoví, že technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na:

- dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,
- rekonstrukce a
- modernizace majetku,

pokud převýšily u jednotlivého majetku počínaje zdaňovacím obdobím 2020 v úhrnu 80 000 Kč (do konce r. 2019 v úhrnu 40 000 Kč).

Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona. Citovaný § 24 odst. 2 písm. zb) stanoví, že daňovými výdaji jsou výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením.

Co je rekonstrukcí a modernizací stanoví zákon o daních z příjmů:

– **Rekonstrukcí** se pro účely zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k § 33 zákona se za změnu technických parametrů podle zákona nepovažuje jen samotná změna 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.

– **Modernizací** se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Definici nástavby, přístavby a stavební úpravy je možno najít ve stavebním zákoně. Podle § 6 zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů změnou dokončené stavby se v tomto zákoně rozumí

- a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,
- b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou, a
- c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysně i výškové ohraničení stavby.

Údržbou dokončené stavby se podle stavebního zákona rozumí udržovací práce, jimiž se zabezpečuje dobrý stavebně technický stav stavby tak, aby se co nejvíce snížilo nebezpečí výskytu závady nebo havárie stavby a nedocházelo ke znehodnocení stavby.

Technickým zhodnocením je např. zabudování mříží, žaluzií, instalace kotle s ústředním vytápěním budovy, instalace počítačové sítě na zdech budovy apod.

Technické zhodnocení není samostatnou věcí v právním slova smyslu, jedná se o výdaje hrazené vlastníkem věci, na které bylo technické zhodnocení provedeno, nebo nájemcem věci, případně i další osobou (podnikatel rozšíří na své náklady veřejnou obecní komunikaci, aby po ní mohl jezdit ke svému obchodnímu závodu, podnájemce vybuduje v budově příčku). Technické zhodnocení proto např.:

- **nelze vkládat do obchodního majetku podnikatele** (v některých případech podnikatel provede pro podnikatelské účely přístavbu rodinného domku, ve kterém bydlí a do obchodního majetku nezahrne stavebně upravený domek, ale pouze přístavbu),
- **nelze si ho najmout**, a to ani formou finančního leasingu (podnikatelé mají někdy snahu si pořizovat technické zhodnocení vlastního majetku – věci movitých i nemovitých, formou finančního leasingu),
- **nelze ho prodat** (podnikatelé – nájemci nebo podnájemci, kteří technicky zhodnotili najatý majetek, někdy uzavírají kupní smlouvy na prodej zůstatkové ceny technického zhodnocení, a to buď vlastníkově či dalšímu nájemci),

- nelze ho darovat, ani vkládat do základního kapitálu obchodní korporace.

Příklad 1

Při stěhování strojního zařízení do nové dílny musí podnikatel zaplatit výdaje za demontáž strojního zařízení, jeho převoz do nové dílny, jeho následnou montáž a úpravu nové dílny pro instalaci strojního zařízení. Jak výdaje spojené se stěhováním tohoto hmotného majetku uplatní do výdajů daňových?

Výdaje spojené s přemístěním hmotného majetku, tj. převozem a jeho instalací (demontáž před převozem a následná montáž po převozu na místo určení), jsou výdaji provozními. V případě, že by však v dílně, kam je stroj přemístěn bylo nutno vybudovat stavební základ pro jeho umístění s tím, že příslušné výdaje by přesáhly 80 000 Kč, jednalo by se podle § 33 zákona již o technické zhodnocení dílny. O příslušnou částku by musel podnikatel zvýšit vstupní (zůstatkovou) cenu dílny.

Příklad 2

Podnikatel podniká v najatých prostorách na základě nájemní smlouvy. V těchto prostorách vybudoval novou počítačovou síť pro 4 počítače, kde cena činila 38 000 Kč (kabely, lišty, práce). Počítačová síť je vedena po zdech najaté nemovité věci. V nájemní smlouvě má stanovenou částku na běžnou údržbu najaté nemovité věci ve výši 40 000 Kč ročně. Výdaje spojené s vybudováním počítačové sítě jsou výdaji provozními nebo bude podnikatel muset výše uvedenou počítačovou síť odepisovat se souhlasem pronajímatele?

Výdaje spojené s realizací počítačové sítě, vedené po zdech najaté nemovité věci, představují z hlediska daně z příjmů technické zhodnocení budovy (nikoli běžnou údržbu najaté nemovité věci). Vzhledem ke skutečnosti, že tyto výdaje nepřevýšily zákonný limit 80 000 Kč stanovený § 33 zákona, lze je zahrnout přímo do daňových výdajů nájemce v souladu s § 24 odst. 2 písm. zb) zákona.

Příklad 3

Podnikatel provozující nákladní autodopravu si koupil náhradní díly, včetně zimních pneumatik. Vzhledem k tomu, že se již vyrábí nový typ automobilů, nejsou některé náhradní díly totožné s těmi původními. Jak postupovat z hlediska daně z příjmů?

Pořízení náhradních dílů k nákladním automobilům, tj. k hmotnému majetku, včetně pořízení zimních pneumatik, není pořízením dlouhodobého hmotného majetku, ale pořízením zásob (zákon o daních z příjmů definici zásob nestanoví, vychází se proto z účetních předpisů v souladu s § 7b a 23 zákona o daních z příjmů). To platí i v případě, že jednotlivé náhradní díly jsou vyměňovány za díly s jinými parametry, protože původní se již nevyrábějí. Výdaje spojené s pořízením takových náhradních dílů jsou výdaji provozními, výměna původních opotřebovaných dílů za nové náhradní díly je opravou a nikoli technickým zhodnocením.

Příklad 4

Podnikatel nahradil některé původní díly starších strojů za díly vyšších parametrů, aby zvýšil výkon starších strojů. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů, zda jde o výdaje na náhradní díly za každý stroj jednotlivě nebo se musí dát do souboru anebo jde o technické zhodnocení.

Dojde-li k nahrazení původních dílů strojů za díly vyšší parametrů, aby se zvýšil výkon starších strojů, jedná se o technické zhodnocení. Eviduje-li podnikatel každý stroj samostatně s tím, že hodnota výměny předmětných dílů u jednoho stroje převyší zákonný limit 80 000 Kč v daném zdaňovacím období, je možno výdaje spojené s touto výměnou uplatnit do výdajů daňových pouze formou odpisů ze zvýšené vstupní nebo zůstatkové ceny. Nepřevyší-li hodnota výměny předmětných dílů u jednoho stroje zákonný limit 80 000 Kč v daném zdaňovacím období, je možno výdaje spojené s touto výměnou uplatnit na straně podnikatele vedoucího daňovou evidenci do výdajů

daňových při úhradě (na straně podnikatele vedoucího účetnictví se postupuje podle účetních předpisů).

Jsou-li však stroje evidovány jako soubor, pak je zákonný limit 80 000 Kč posuzován vždy za daný soubor.

Příklad 5

Podnikatel provedl u nemovité věci vložené do obchodního majetku 1. etapu technického zhodnocení ve výši 12 mil. Kč. Tato etapa byla v letošním roce zkolaudována. V příštím roce bude zkolaudována 2. etapa technického zhodnocení. O jakou cenu má zvýšit vstupní cenu nemovité věci, na které bylo technické zhodnocení dokončeno, když toto souvisí s druhou etapou (střecha, omítky, nosné zdi), která v letošním roce dokončena nebude. Cenou 1. etapy dokončeného technického zhodnocení nemovité věci, která souvisí s 2. etapou, která ještě dokončena není, je podle § 33 zákona částka, která byla na dokončené technické zhodnocení nemovitosti vynaložena, tj. částka 12 mil. Kč. Zákon nestanoví, že by se hodnota dokončeného technického zhodnocení musela krátit o výdaje související s druhou etapou technického zhodnocení.

Příklad 6

Podnikatel vybudoval v budově zahrnuté v obchodním majetku novou šatnu pro zaměstnance. Výdaje spojené s bouráním, novou stavbou, odklizením sutí a nákupem materiálu činily celkem 73 000 Kč. Jak bude majitel postupovat z hlediska daně z příjmů? Vzhledem k tomu, že na hmotném majetku poplatníka, zahrnutém v obchodním majetku, došlo k technickému zhodnocení (změna velikosti a užívání některých prostor), jehož výše nepřesáhla zákonný limit 80 000 Kč má poplatník v souladu s § 33 zákona dvě možnosti:

- buď o výdaje na provedené úpravy zvýší vstupní, nebo zůstatkovou cenu nemovité věci, kterou bude poté odpisovat ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny nebo

- uplatní příslušné výdaje jako výdaje provozní podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona.

Příklad 7

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci si počátkem roku koupil starší funkční stroj v ceně 58 000 Kč. V průběhu roku stroj modernizoval za 30 000 Kč. Jak bude podnikatel postupovat z hlediska daně z příjmů?

Výdaje spojené s nákupem funkčního stroje v ceně do 80 000 Kč podnikatel zahrne do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů při jejich úhradě. Pokud se jedná o modernizaci tohoto stroje v ceně 30 000 Kč, provedenou v roce pořízení stroje, je možno tuto částku též přímo zahrnout do provozních, daňově uznatelných výdajů, neboť nebyl překročen zákonný limit 80 000 Kč pro technické zhodnocení majetku podle ustanovení § 33 zákona. Obdobně může postupovat i podnikatel vedoucí účetnictví.

Příklad 8

Podnikatel provozuje podnikatelskou činnost v rodinném domě vloženém do obchodního majetku. Vzhledem k tomu, že podniká pouze v 1/4 rodinného domu, uplatňuje do daňových výdajů pouze 1/4 odpisů. V současné době zahájil stavbu dílny, která bude mít s tímto rodinným domem společnou část jedné zdi. Otázkou je, jak bude po dokončení dílny dům odpisovat.

Pro účely odpisování je rozhodující, jak dílnu posoudí příslušný stavební úřad. Jedná se o to, zda dílna bude samostatnou stavbou či přístavbou rodinného domu. Bude-li dílna samostatnou stavbou, zařídí ji podnikatel do příslušné odpisové skupiny (v daném případě patrně 5. odpisová skupina) a zahájí její odpisování sazbou nebo koeficientem v prvním roce odpisování. Vstupní cenou budou vlastní vynaložené výdaje spojené s předmětnou stavbou. Bude-li však dílna posouzena jako součást – přístavba rodinného domu, jedná se z hlediska daně z příjmů o technické zhodnocení domu,

kteřé je možno do daňových výdajů uplatnit pouze prostřednictvím odpisů ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny. V tomto druhém případě by podnikatel, po dokončení technického zhodnocení, musel propočítat, jak velkou část rodinného domku využívá pro podnikatelskou činnost a v tomto poměru uplatňovat do daňových výdajů i odpisy.

Příklad 9

Podnikatel provádí technické zhodnocení budovy zahrnuté v obchodním majetku. V roce 2024 s úpravami začal s tím, že na technické zhodnocení vynaložil 60 000 Kč. Toto technické zhodnocení podnikatel dokončil v roce 2025, kdy ještě vynaložil 55 000 Kč. Otázkou je, zda podnikatel může v roce 2024 uplatnit částku 60 000 Kč přímo do daňových výdajů v souladu s § 24 odst. 2 písm. zb) zákona, když nepřevyšuje 80 000 Kč.

Do daňových výdajů v roce 2024 poplatník částku 60 000 Kč za nedokončené technické zhodnocení uplatnit nemůže. Zákon o daních z příjmů v § 33 stanoví mimo jiné, že technickým zhodnocením se 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 80 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že technické zhodnocení nebylo v roce 2024 dokončeno, nelze příslušné výdaje uplatnit jako výdaje daňové. Technické zhodnocení bylo dokončeno v roce 2025, a to celkově za 115 000 Kč. V roce 2025 zvýší poplatník vstupní (zůstatkovou) cenu budovy, kterou technicky zhodnotil o částku 115 000 Kč, a zahájí její odpisování ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

Příklad 10

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci odpisuje stroj v ceně 90 000 Kč. V letošním roce dokoupil ke stroji příslušenství v ceně 85 000 Kč. Otázkou je, zda je příslušenství samostatnou věcí movitou nebo technickým zhodnocením stávajícího stroje.

Zákon o daních z příjmů ani účetní předpisy příslušenství hmotného majetku **nedefinují**. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů v § 510 stanoví, že příslušenství věci je vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení. Byla-li vedlejší věc od hlavní věci přechodně odloučena, nepřestává být příslušenstvím. Má se za to, že se právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci týkají i jejího příslušenství. Ustanovení § 511 občanského zákoníku stanoví, že jsou-li pochybnosti, zda je něco příslušenstvím věci, posoudí se případ podle zvyklostí.

Příslušenství věci je tedy věcí v právním smyslu. Příslušenství nemusí být s hlavní věcí natrvalo spojeno a užíváno s ní nepřetržitě, nebývá nutnou částí věci hlavní, funkci věci hlavní doplňuje, rozšiřuje nebo jinak zlepšuje. Pořídí-li poplatník k věci hlavní příslušenství, může o jeho cenu zvýšit vstupní (zůstatkovou) cenu věci hlavní ve vazbě na § 33 zákona, tj. převyšuje-li cena příslušenství limit 80 000 Kč stanovený pro technické zhodnocení věci hlavní. Je-li cena příslušenství nižší než limit pro technické zhodnocení, může se podnikatel rozhodnout, zda bude takovéto příslušenství považovat za technické zhodnocení věci hlavní či za jednorázový daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Nebude-li podnikatel doplňující věc evidovat jako příslušenství věci hlavní, pak pro uplatnění výdajů spojených s jejím pořízením do výdajů daňových platí obecně platné postupy jako pro jakoukoliv samostatnou movitou věc s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

Příklad 11

Manžel má v obchodním majetku pro podnikatelskou činnost zahrnutý dům, který manželé koupili za trvání manželství, a ve kterém oba manželé podnikají. Manžel podniká v jedné čtvrtině, manželka také v jedné čtvrtině a polovinu domu manželé využívají pro osobní potřebu. Tento hmotný majetek manžel odpi-

suje rovnoměrně podle § 31 zákona s tím, že do daňových výdajů si každý z manželů uplatňuje jednu čtvrtinu odpisu. V současné době manželé provedli technické zhodnocení domu, a to v části využívané k podnikání. Otázkou je, zda si manželé mohou odpisy technického zhodnocení uplatnit do daňových výdajů v plné výši, tj. každý jeho polovinu.

Manželé si nemohou do daňových výdajů uplatnit polovinu odpisu technického zhodnocení domu ve společném jmění manželů. Manžel, který má předmětný dům zahrnutý ve svém obchodním majetku, musí o hodnotu technického zhodnocení zvýšit vstupní cenu domu a pokračovat v započatém odpisování sazbou pro zvýšenou vstupní cenu. Každý z manželů si poté do daňových výdajů uplatní jednu čtvrtinu odpisu.



Příklad 12

Podnikatel využívá pro podnikání budovu vloženou v obchodním majetku, kterou odpi-

suje. V současné době provádí ve 2. a 3. podlaží této budovy výstavbu bytových jednotek, ve kterých bude bydlet. Otázkou je, zda může podnikatel postupovat tak, že výdaje spojené s výstavbou bytových jednotek pro osobní potřebu neuplatní jako daňové a dále bude budovu odpisovat z původní nezměněné ceny. Z hlediska daně z příjmů jsou výdaje spojené s výstavbou bytových jednotek v domě vloženém v obchodním majetku podnikatele – fyzické osoby, technickým zhodnocením předmětné nemovité věci. Po dokončení technického zhodnocení je třeba zvýšit vstupní cenu (případně zůstatkovou cenu, je-li nemovitá věc odpisována zrychleným způsobem podle § 32 zákona o daních z příjmů) o hodnotu dokončeného technického zhodnocení a pokračovat v odpisování ze zvýšené vstupní (případně zůstatkové) ceny. Do daňových výdajů bude možno na straně podnikatele uplatnit pouze část odpisů, a to v poměru v jakém bude nemovitá věc využívána pro podnikatelskou činnost.

1.

3. Daňový režim plateb za zpřístupnění technických funkcí hmotného majetku

Na koordinačním výboru Komory daňových poradců KV KDP č. 519/21.3.18 byl v r. 2018 projednáván daňový postup v případě zpřístupnění funkcí různých strojů z hlediska technického zhodnocení. V příslušném příspěvku bylo uvedeno, že:

V praxi se objevují situace, kdy výrobce vyrábí určitý typ stroje (např. počítačová tiskárna, obráběcí stroje, osobní a nákladní automobily), který je z hlediska použitých součástek shodný, ale který má z výroby softwarově nastavenou různou výkonnost a různý rozsah funkcí. Podle výrobcem nastaveného výkonu a rozsahu funkcí konkrétního stroje se pak odvíjí cena tohoto stroje.

Zákazník má možnost po zakoupení stroje od jeho výrobce za stanovenou cenu násled-

ně získat kód, kterým podle svého požadavku „odemkne“ další funkce anebo zvýší výkon svého stroje (tzv. Function on Demand), a to prostřednictvím softwaru, který je již z výroby dodáván jako součást stroje. Případně po zaplacení stanovené ceny zákazníkem může výrobce změnit parametry stroje i dálkově prostřednictvím dodatečné instalace nového software do tohoto stroje.

Zatímco stroj v původním nastavení zákazník koupí v tuzemsku od tuzemského distributora, kód k rozšíření funkcí a zvýšení výkonu tohoto stroje, popř. nový software rozšiřující funkce anebo zvyšující výkon stroje, získá tuzemský zákazník přímo od zahraničního výrobce stroje (obvykle prostřednictvím webové aplikace tohoto výrobce), kterému zákazník zasílá svoji platbu. To znamená, že tuzemský distributor

již do následného vztahu mezi výrobcem a zákazníkem nevstupuje.

V praxi zákazník nemá možnost zjistit, zda software měnící technické parametry stroje je nainstalován již přímo při výrobě stroje a zadáním příslušného pokynu dochází pouze k jeho následné aktivaci, nebo zda je tento software do stroje instalován výrobcem až následně dálkově na základě požadavku zákazníka a po úhradě platby za úpravu parametrů stroje.

Z hlediska daňového vyplývá z výše uvedené situace otázka, zda má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít déle než 12 měsíců a cena je vyšší než 40 tisíc Kč, resp. 60 tisíc Kč, charakter technického zhodnocení stroje podle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), nebo jde o pořízení samostatného nového nehmotného majetku podle § 32a ZDP?

Jako navrhovanou odpověď KDP uvedla, že poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít na období delší než 12 měsíců a cena za zprovoznění funkce je vyšší než 40 tisíc Kč (poznámka: od r. 2020 vyšší než 80 000 Kč), má charakter technického zhodnocení hmotného majetku podle § 33 ZDP.

S touto navrhovanou odpovědí GŘ souhlasilo s doplněním, že v okamžiku dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání, poplatník dle § 29 odst. 3 ZDP zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu příslušného majetku a pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

Výše uvedený příspěvek je zveřejněn na webových stránkách Finanční správy.

3.1 Technické zhodnocení jako nedílná součást staveb

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů, nedílnou

součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující např.:

- vnitřní rozvody studené a teplé vody (včetně rozvodů pro ústřední vytápění), páry a související regulační a měřicí technika s výjimkou výměníkůvých stanic uvedených v pokynu k § 26 zákona v bodě 2.,
- vnitřní rozvody kanalizace,
- vnitřní odpadové šachty,
- vnitřní rozvody elektroinstalace včetně nástropních a nástěnných svítidel a příslušných rozvodných skříní a rozvaděčů, slaboproudá a sdělovací vnitřní vedení, včetně rozvodů zabezpečovacích a bezpečnostních zařízení, rozvody datových sítí, hromosvody,
- venkovní osvětlení stavebních děl s výjimkou osvětlení výrobních nebo provozních zařízení, osvětlení výškových objektů,
- vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů,
- lokální a ústřední vytápění včetně kotlů a výměníkůvých stanic pro dům (budovu), resp. pro několik domů (blok) v domech a budovách bez ohledu na druh topného média (kromě kotlů a výměníkůvých stanic v samostatných budovách vytopen a energetických stavebních děl),
- základní armatury a vybavení spojené se stavebním dílem (klozety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské sporáky, kuchyňské odsávače par, karmy, bojler, osušovače rukou), prefabrikovaná jádra,
- vestavný nábytek,
- osobní výtahy a nákladní výtahy, kromě technologických nákladních výtahů uvedených v tomto pokynu k § 26 zákona v bodě 1,
- zabudované konstrukce (kovové atd.), sloužící k upevňování účelových zařízení a předmětů,
- zabudovaná umělecká díla v domech a budovách,
- obklady stěn a stropů včetně zavěšených stropů (např. kazetových),
- protipožární zařízení včetně rozvodů a hasicích přístrojů, kromě požárně-bezpeč-

nostních zařízení, která jsou k hašení na technologických zařízeních a zabezpečovacích zařízeních a požární signalizace v domech a budovách uvedených v tomto pokynu k § 26 zákona v bodě 1.,

- stavební konstrukce jeřábových drah včetně pojezdových kolejnic a sběračů,
- izolace stavebních děl všeho druhu,
- okenice, mříže, rolety, žaluzie, markýzy,
- dopravní značky a dopravní značení.

Zákon v § 26 odst. 2 stanoví mimo jiné, že za samostatné movité věci se 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 netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. V daném případě se nejedná o technické zhodnocení stavby, ale o samostatnou movitou věc. V pokynu D-59 k § 26 zákona vysvětlivka č. 1 uvádí:

Výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např.:

- zařízení vytopen – kotelen (středotlakých, vysokotlakých, parních, horkovodních) výměňkových stanic pro průmyslovou výrobu tepla a dále výměňkových stanic uvedených v bodě 2.,
- strojní zařízení čerpacích stanic včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží, stanic ropných produktů,
- strojní zařízení přečerpávacích a čistících stanic úpraven vod, čistících a redukčních stanic a zařízení na čištění odpadů včetně měření, regulace, dálkového ovládání,
- požární bezpečnostní zařízení a ochranné systémy, které slouží pro protipožární zabezpečení technologických zařízení, zabezpečovací zařízení a bezpečnostní zařízení včet-

ně jejich signalizace v domech a budovách (kromě rozvodů uvedených ve vysvětlivkách k příloze zákona obsažené v tomto pokynu),

- *zařízení pro místní rozhlas a čas (kromě rozvodů),*
- *zabezpečovací zařízení letecké, železniční a městské kolejové dopravy,*
- *technologické výtahy, zdvihačy, eskalátory a pohyblivé chodníky,*
- *zařízení mostových kolejových vah a mechanizovaných výsypek,*
- *kovové konstrukce těžních a vrtných věží, chemického průmyslu a pro obsluhu technologických zařízení,*
- *zemědělská síla posklizňové úpravy obilovin a jejich vybavení a strojní vybavení sil pro dlouhodobé skladování,*
- *skladová a úložná zařízení pro mechanizované ukládání včetně manipulačních zařízení a regálů,*
- *stroje a zařízení v zemědělské výrobě,*
- *strojní zařízení dílen, laboratoří a zkušeben,*
- *strojní zařízení lanových drah, lyžařských vleků apod. včetně dálkového ovládání,*
- *strojní zařízení kalového, olejového, tukového, čpavkového, odpadového apod. hospodářství, odpopilkovacího zařízení, odsávání zauhlování, zařízení kompresorových a hydraulických stanic,*
- *strojní zařízení chladíren a mrazíren ve zvláštních prostorách se strojovnou,*
- *rozvodná zařízení a osvětlení technologických zařízení včetně přestavitelných nosných konstrukcí technologických rozvodů k výrobním zařízením, jejichž dispoziční uspořádání je přímo závislé na dispozičním uspořádání výrobní linky,*
- *strojní zařízení transformoven, měníren, spínacích stanic, náhradní zdroje elektrické energie včetně automatiky a akumulátorů,*
- *automatizované systémy technologických procesů,*
- *zařízení průmyslové televize a dispečerských zařízení včetně velinů,*
- *zařízení spojových zesilovacích stanic a telefonních telekomunikačních ústředn,*

vysokofrekvenčních a nízkofrekvenčních telekomunikačních zařízení, zařízení pro datové přenosy,

- *strojní zařízení rozhlasových, televizních, nahrávacích a filmových studií včetně osvětlovacích a technologických klimatizačních studiových zařízení, zařízení vysílačů,*
- *zařízení kuchyní a vývařoven pro veřejné stravování včetně chladírenského a mrazírenského vybavení,*
- *strojní zařízení barvení, čistění, prádlen, sušáren, mandloven,*
- *strojní zařízení kin, divadel, kulturních domů a zařízení, knihoven, archivů, lázní, koupališť, stadionů a krematorií,*
- *strojní zařízení meteorologických a navigačních stanic,*
- *účelová zařízení pro školství, vzdělání, kulturu, sport a účelová zařízení zdravotnických pracovišť,*
- *audiovizuální zařízení budov a staveb,*
- *přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku,*
- *katodová ochrana potrubních vedení a jiných kovových konstrukcí včetně vyhodnocovacího a registračního zařízení,*
- *informační, reklamní a propagační zařízení (světelná a nesvětelná), kromě trvale zabudovaných nosných konstrukcí a elektroinstalace,*
- *telefonní ústředny, veřejné telefonní stanice ve stavebních dílech, zařízení potrubní pošty,*
- *mechanizované lávky na mytí fasád a oken,*
- *antény včetně satelitních,*
- *bloková (společná) zařízení pro kabelové televize a anténní systémy určené pro příjem a rozvod pro více budov a staveb, resp. účastníků,*
- *trezory a trezorové skříně,*
- *nábytek určený k výrobním účelům a provozování služeb,*
- *technologická zařízení na výrobu elektrické energie.*

Dále pak vysvětlivka 2 pokynu D-59 uvádí, že samostatnými movitými věcmi jsou také vý-

měníkové, popř. předávací stanice uvedené do užívání po 1. lednu 1995, které jsou součástí rozvodů ve smyslu § 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), i přesto, že jsou pevně spojeny se stavebním dílem, jejichž instalace nebyla podmínkou funkčnosti stavebního díla pro vydání původního kolaudačního rozhodnutí, a dále se vyznačují zpravidla těmito znaky, které nemusí být splněny vždy současně:

- nejsou ve vlastnictví majitele domu, ale dodavatele tepelné energie,
- jejich instalace probíhá v rámci rekonstrukcí stávajících nebo výstavby nových systémů vytápění při dosažení vyšší účinnosti výroby a rozvodu tepelné energie,
- předávací místo je na výstupu z předávací stanice, tj. na rozhraní majetku dodavatele a majetku odběratele,
- dodavatel tepelné energie má výměníkovou, popř. předávací stanici umístěnou ve stavebním díle na základě zřízeného věcného břemene podle občanského zákoníku nebo uzavřené nájemní smlouvy při dodržení podmínky nájmu prostoru sloužícího k podnikání anebo na základě jiné smlouvy uzavřené v souladu s obecně platnými právními předpisy,
- vlastník výměníkové, popř. předávací stanice je držitelem autorizace dle energetického zákona.

V případě výpočetní techniky lze za samostatnou movitou věc považovat počítač, tj. centrální jednotku, dále pak monitor, klávesnici a tiskárnu. Nepřevyší-li cena jednotlivých věcí zákonný limit, lze příslušné výdaje uplatnit jako výdaje daňové již při úhradě. Pokud se jedná o rozvody počítačové sítě pevně připojené na stěny budovy, jsou nedílnou součástí této budovy, resp. z hlediska daně z příjmů představuje jejich instalace technické zhodnocení budovy. Na tuto skutečnost musí pamatovat zejména nájemci.

Pokud v najaté budově instalují počítačovou síť a příslušné rozvody např. zališťují na stěnách budovy, provedli technické zhodnocení najaté budovy. **Přesáhnou-li výdaje spojené s instalací počítačové sítě limit 80 000 Kč, lze tyto výdaje zahrnout do výdajů daňových pouze prostřednictvím odpisů.**

Příklad 13

Podnikatel provozuje podnikatelskou činnost v jedné polovině vlastního domu, ve druhé polovině domu bydlí s rodinou. Dům má zahrnut v obchodním majetku. V minulém roce provedl izolaci střechy a fasády tohoto domu, která stála 350 000 Kč. Otázkou je, jak uplatnit výdaje spojené s izolací do výdajů daňových.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k příloze č. 1, je izolace domu považována pro účely daně z příjmů za technické zhodnocení nemovité věci. Z uvedeného důvodu je třeba o částku ve výši 350 000 Kč, vynaloženou na provedení izolace, zvýšit vstupní, případně zůstatkovou, cenu domu a uplatnit ji do daňových výdajů prostřednictvím odpisů. Vzhledem ke skutečnosti, že poplatník podniká pouze v polovině domu, lze jako daňový výdaj uplatnit pouze polovinu příslušného odpisu.

Příklad 14

Podnikatel provozuje podnikatelskou činnost v dílně, do které si po krádeži vybavení nechal zabudovat mříže na okna i dveře v ceně 107 000 Kč. Otázkou je, jak uplatnit výdaje spojené s instalací mříží do výdajů daňových.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k příloze č. 1, jsou mříže na oknech a dveřích dílny považovány pro účely daně z příjmů za technické zhodnocení nemovité věci. Z uvedeného důvodu je třeba o částku 107 000 Kč, vynaloženou na instalaci mříží, zvýšit vstupní, případně zůstatkovou, cenu dílny a uplatnit ji do daňových výdajů prostřednictvím odpisů.

Příklad 15

Poplatník koupil starší bytový dům, který pronajímá. V domě vybudoval osobní výtah za částku 220 000 Kč. Otázkou je, jak uplatnit výdaje spojené s instalací osobního výtahu do výdajů daňových.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k příloze č. 1, je instalace osobního výtahu technickým zhodnocení domu. Z uvedeného důvodu je třeba o částku 220 000 Kč, vynaloženou na instalaci osobního výtahu, zvýšit vstupní, případně zůstatkovou, cenu bytového domu a uplatnit ji do daňových výdajů prostřednictvím odpisů.

Příklad 16

Podnikatel provozuje v hale technologickou linku, do které nechal dodatečně nainstalovat nákladní výtah – zdvihadlo materiálu, v ceně 93 000 Kč. Otázkou je, zda jde o technické zhodnocení linky.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k § 26, je technologický nákladní výtah – zdvihadlo, považován pro účely daně z příjmů za samostatnou věc movitou v souladu s § 26 odst. 2 zákona. V daném případě se nejedná o technické zhodnocení věci, ale samostatnou věc movitou, tj. hmotný majetek.

Příklad 17

Soukromý lékař má v nájmu ordinaci se dvěma místnostmi. Pro každou místnost koupil klimatizaci, která pracuje samostatně pro každou místnost a je pouze přípevněna šrouby ke zdi. Pořizovací cena pro jednu klimatizaci činí 51 000 Kč. Otázkou je, zda se jedná o technické zhodnocení najaté nemovité věci nebo je možno postupovat podle firemní směrnice pro dlouhodobý majetek, a to vždy pro každou klimatizaci samostatně.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství v pokynu D-59 k § 26, jsou samostatnou věcí movitou mimo jiné i přístroje a zařízení pro klimatizaci, a to i přesto, že jsou pevně

spojeny s budovou. Nejedná se o technické zhodnocení najaté ordinace. Oproti tomu nedílnou součástí stavebních děl (z hlediska daně z příjmů technickým zhodnocením) jsou mimo jiné vnitřní rozvody vzduchu.

Jedná-li se tedy v daném případě o dva samostatné přístroje pro klimatizaci, které budou umístěny na stěnách jednotlivých místností, bude se z hlediska daně z příjmů jednat o dvě samostatné věci movité. Pokud vstupní cena příslušného přístroje nepřevyšuje zákonný limit 80 000 Kč, lze výdaje spojené s pořízením věci zahrnout do daňových výdajů na straně poplatníka vedoucího daňovou evidenci při zaplacení. Na straně poplatníka vedoucího podvojně účetnictví lze vytvořit dlouhodobý hmotný majetek, který bude účtne odpisován. V daném případě daňovým výdajem budou účetní odpisy podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů.

Příklad 18

Podnikatel si najal půdní prostor bytového domu, kde buduje půdní vestavbu. Podmínkou vybudování půdní vestavby bylo vybudování výtahu, který také musí financovat podnikatel. Pro vybudování výtahu je nutná výstavba výtahové šachty. Otázkou je, zda jde o technické zhodnocení domu nebo samostatnou věc movitou.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství v pokynu D-59 k příloze č. 1, nedílnou součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující mimo jiné i osobní výtahy a nákladní výtahy, kromě technologických nákladních výtahů uvedených ve vysvětlivce k § 26. Z uvedeného stanoviska je zřejmé, že výtah je součástí bytového domu, z hlediska daně z příjmů technickým zhodnocením domu.

Nájemce, bude-li mít souhlas pronajímatele, zahájí odpisování technického zhodnocení najaté nemovité věci v souladu s § 28 odst. 3 zákona, a to sazbou nebo koeficientem v prvním roce odpisování.

3.2 Technické zhodnocení provedené budoucím nájemcem

Zákon v § 33 odst. 4 stanoví, že technickým zhodnocením jsou také výdaje podle odstavce 1, tj. výdaje na uvedené technické zhodnocení, 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.

V praxi se nejčastěji jedná o případ, kdy podnikatel staví obchodní středisko nebo administrativní budovu a protože stavbu pro vlastní podnikatelské aktivity nevyužije v celém rozsahu, další podnikatelé si v rozestavěné stavbě vybudují na své náklady a podle svých potřeb a představ potřebné prodejní, provozní či administrativní prostory. Po dokončení celé stavby se stanou tito podnikatelé nájemci obchodních, provozních či administrativních prostor a budou příslušné výdaje na úpravy odpisovat. **Vlastník stavby bude tento svůj hmotný majetek odpisovat pouze ze vstupní ceny rovné výdajům, které sám vynaložil a nikoli výdajům vynaloženým dalšími podnikateli, tj. budoucími nájemci, na příslušné úpravy.**

Zákon umožňuje, aby technické zhodnocení hrazené budoucím nájemcem ještě před dokončením budovy, tj. v rámci její výstavby, mohl nájemce po dokončení odpisovat.

Příklad 19

Podnikatel fyzická osoba provozující obchod se dohodl s investorem a stavebně si upravil 100 m² plochy v přízemí jeho budovaného obchodního domu. Nosné zdi a technické zázemí zůstaly, podnikatel si vybuvoval na vlastní náklady příčky, prodejní pulty a výlohu. Celkové náklady činily 180 000 Kč. Otázkou je, jak podnikatel uplatní tyto výdaje do výdajů daňových.

Stane-li se podnikatel po dokončení výstavby obchodního domu nájemcem předmětných

prostor, tj. uzavře-li s vlastníkem obchodního domu nájemní smlouvu, bude moci výdaje spojené s úpravou stavby, tedy s jejím technickým zhodnocením, odpisovat. Podmínkou je, aby měl podnikatel od pronajímatele písemný souhlas s odpisováním příslušných výdajů. Jde-li o budovu obchodního domu, je třeba předmětné technické zhodnocení zařadit do 6. odpisové skupiny v souladu s přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů.

■ Oprava

Od výše uvedeného technického zhodnocení je třeba rozlišit opravu. Výdaje spojené s opravou vstupují do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů přímo, tj. při zaplacení u poplatníků (vlastníků podnikatelů nebo pronajímatelů, nájemců nebo podnájemců) vedoucích daňovou evidenci nebo evidenci příjmů a výdajů, anebo při účtování o dluhu na straně poplatníků vedoucích účetnictví. Zákon o daních z příjmů výdaje na opravu nelimituje, poplatník musí postupovat v souladu s § 24 odst. 1 zákona, tj. prokázat, že předmětné výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Opravou se podle § 47 odst. 2 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, 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. **Údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

V rámci opravy se za změnu technických parametrů podle stanoviska Generálního finančního

ředitelství zveřejněného v pokynu D-59 k § 33 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. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami. Např. podnikatel vymění v rámci opravy dílny stará nefunkční okna s dřevěnými rámy za okna stejného typu, ale s rámy z plastu nebo kovu, případně opravu střechy provede tak, že taškovou krytinu nahradí krytinou plastovou apod. Uvedené výdaje jsou výdaji na opravu.

Při úpravě budovy je technickým zhodnocením zpevnění nejvyššího podlaží vyvolané nástavbou dalšího podlaží, které je též technickým zhodnocením, sundání střechy, aby mohla být provedena nástavba dalšího podlaží a postavení nové střechy, rozšíření rozvodů elektřiny, vody a plynu, včetně souvisejících prací fasádních, malířských, natěračských, úklidových, změnu lokálního vytápění na ústřední vytápění včetně souvisejících rozvodů, malířských a podobných prací, zřízení vchodu do budovy, výměna kotle na tuhá paliva za kotel na plyn apod.

Oproti tomu výměna starých oken za nová, fasádní práce nesouvisející s nástavbou dalšího podlaží, výměnu elektroinstalace a vodoinstalace, pokud nejde o změnu parametrů (např. změnu napětí) lze považovat za opravu, a tedy za výdaje zdaňovacího období, ve kterém byla oprava provedena.

Vhodným kritériem pro rozlišení technického zhodnocení a opravy je možno u budov použít ustanovení stavebního zákona, které vymezuje práce udržovací, na které není třeba stavebního povolení, neboť se jedná o drobné činnosti, které neovlivňují stabilitu stavby (tyto činnosti je možno v převážné většině chápat jako opravy), a činnosti, na něž je nutno získat stavební povolení, které se vyžaduje, jde-li o změnu stavby, zejména o přístavbu, nástavbu a všechny úpravy, které

zasahují do stability staveb (tyto úpravy je možno chápat jako technické zhodnocení).

V souvislosti s prováděním oprav zejména budov, které jsou velmi časté, je možno doporučit poplatníkům, aby v příslušném dokladu od dodavatelské organizace, která opravu provedla (např. na faktuře nebo na dodacím listě) vždy důsledně požadovali podrobný popis, čeho se oprava týkala, a to zejména v případech, kdy je z časových, provozních nebo i z finančních důvodů nezbytné provádět opravu i technické zhodnocení budovy současně. **Doložit skutečnost, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení lze také např. technickou dokumentací, dodacím listem, odborným posudkem, fotodokumentací, výpovědí svědka apod.**

Příklad 20

Z důvodu poruchy starého kotle o výkonu 85 kW, došlo k jeho nahrazení dvěma kotli o celkovém výkonu 90 kW (40+50 kW). Důvodem bylo to, že kotel o výkonu 85 kW není dostupný na trhu (v úvahu připadá pouze výroba na zakázku, která by však vyšla mnohem dráž). Otázkou je, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení.

Došlo-li k nahrazení starého nefunkčního kotle za kotel (resp. dva kotle) nový, a to z toho důvodu, že kotel stejný jako kotel porouchaný není na trhu dostupný, jedná se z hlediska daně z příjmů o opravu. Výdaje s touto opravou spojené jsou výdaji daňovými.

Příklad 21

Podnikatel při dopravní nehodě poškodil nákladní automobil. Cena opravy byla 95 000 Kč. Otázkou je, zda se na straně podnikatele jedná o daňový výdaj.

Výdaje spojené s opravou jsou výdaji daňovými, zákon o daních z příjmů tyto výdaje nelimituje. V daném případě je však třeba pamatovat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, které se vztahuje na poplatníky fyzické osoby s příjmy podle § 7 zákona, tj. ze samostatné činnosti. Citované ustanovení

stanoví, že daňovým výdajem nejsou výdaje na osobní potřebu poplatníka, včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k samostatné činnosti (§ 7), který poplatník uvedený v § 2, tj. fyzická osoba, nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4.

Na straně podnikatele – fyzické osoby, budou výdaje spojené s opravou poškozeného automobilu výdaji daňovými, pokud podnikatel bude mít automobil zahrnutý v obchodním majetku.

Příklad 22

Podnikateli provozujícím autodopravu záplava poškodila 2 nákladní automobily a garáže s dílnou. Cena opravy byla 160 000 Kč s tím, že pojišťovna škodu částečně uhradila. Otázkou je, zda se na straně podnikatele jedná o daňový výdaj v plné výši, když ho způsobila živelní pohroma.

Výdaje spojené s opravou nákladních automobilů, garáže a dílny poškozených povodní jsou výdaji daňovými. Zákon o daních z příjmů tyto výdaje nelimituje. To platí jak v případě, že uvedené poškození majetku bylo vyvoláno záplavou, tedy živelní pohromou, tak i v případě, že důvod poškození by byl jiný.

V daném případě je pouze třeba pamatovat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, které se vztahuje na poplatníky fyzické osoby s příjmy podle § 7 zákona. Citované ustanovení stanoví, že daňovým výdajem nejsou výdaje na osobní potřebu poplatníka, včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k samostatné činnosti (§ 7), který poplatník nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4. Na straně podnikatele – fyzické osoby, budou výdaje spojené s opravou poškozených automobilů, garáže a dílny výdaji daňovými, pokud podnikatel bude mít tento majetek zahrnutý v obchodním majetku.

Příklad 23

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci vyměnil tašky na střeše budovy, ve které podni-

ká, které již byly zničené, za plechovou krytinu, tvar a výšku střechy nezměnil. Materiál změnil z důvodu trvanlivosti, budova pro podnikání, zahrnutá v obchodním majetku podnikatele, se nachází v oblasti silných větrů. Výměna stála 97 000 Kč. Otázkou je, jak výdaje spojené s výměnou uplatní do výdajů daňových.

V daném případě došlo pouze k záměně materiálu, a tedy podle stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněném v pokynu D-59 k § 33 zákona jde o opravu, nikoli o rekonstrukci nebo modernizaci. Výdaje spojené s opravou budovy zahrnuté v obchodním majetku podnikatele, uplatní podnikatel do výdajů daňových při jejich zaplacení.



Příklad 24

Podnikatel provozuje tělocvičnu. V současné době hodlá budovu, ve které tělocvičnu provozuje modernizovat a současně opravit. V projektu je rozčleněno technické zhodnocení (sádkartonové příčky, vybudování nového WC, obklady) a opravy (výměna linolea, výměna zářivek, nátěry oken a dveří). Opravy i technické zhodnocení budou probíhat souběžně a budou ukončeny kolaudací. Otázkou je, zda v případě, že opravy probíhající současně s technickým zhodnocením, jsou daňově uznatelným výdajem nebo zda výdaje na opravy jsou součástí technického zhodnocení.

Výdaje spojené s opravami budovy jsou daňovým výdajem v prokázané výši v souladu s § 24 odst. 1 zákona. Zákon výši oprav nelimituje. To platí i v případě, že opravy jsou prováděny souběžně s technickým zhodnocením objektu. V tomto případě je však nutno důsledně rozdělit celkové výdaje na výdaje za opravy a výdaje za technické zhodnocení. Důvodem je skutečnost, že z hlediska daně z příjmů jsou výdaje spojené s opravami výdaji provozními, oproti výdajům spojeným s technickým zhodnocením. Výdaje spojené s technickým zhodnocením je možno do výdajů daňových zahrnout pouze prostřednictvím odpisů podle § 26 až 33 zákona.

3.3 Technické zhodnocení nebo oprava souboru movitých věcí

Jedná-li se o soubor movitých věcí ve smyslu § 26 odst. 2 zákona, je třeba rozlišit, kdy jde o opravu a kdy o jeho technické zhodnocení. Jde-li o rozšíření souboru o zcela nové samostatné movité věci nebo zvýšení počtu stávajících věcí, tedy o rozšíření použitelnosti nebo vybavenosti v souladu s § 33 zákona, jedná se o technické zhodnocení souboru. Pokud příslušná částka převyší zákonný limit 80 000 Kč, je možno výdaje spojené s technickým zhodnocením souboru uplatnit do výdajů daňových prostřednictvím odpisů.

Dochází-li pouze k výměně jednotlivých opotřebovaných nebo poruchových komponentů souboru, tj. jednotlivých věcí movitých, za nové, nejedná se o technické zhodnocení souboru, ale jde o jeho opravu. Vstupní cena souboru se nemění, výdaje spojené s jeho opravou jsou provozní, daňově uznatelné výdaje. To platí i v případě, že vyměňovaná věc má jiné parametry, protože původní věc se již nevyrábí.

3.4 Technické zhodnocení zvyšující vstupní nebo zůstatkovou cenu

a) rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

Při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku o jeho technické zhodnocení se stanoví odpisy tohoto majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.

Zákon v § 31 odst. 1 písm. a) stanoví, že při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovými skupinám přiřazeny tyto roční odpisové sazby: