

Co nového v otázce daňového odepisování technického zhodnocení provedeného nájemcem na nemovité kulturní památce



Ing. Petr Koubovský,
daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Po nějaké době jsem zaměřil svou pozornost na svou oblíbenou oblast nemovitých věcí v daních. Kromě turbulentní doby covidu a aktuálního významného vlivu inflace na tuto oblast jsem však zaznamenal celkem zajímavé posuny ve výkladech zákona o daních z příjmů k problematice technického zhodnocení provedeného nájemcem na nemovité věci, konkrétně nemovité kulturní památce. A právě s těmito výklady ve světle závěrů souvisejících jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců bych vás rád seznámil.

1. Obecná úprava odepisování technického zhodnocení na nemovité kulturní památce

Zákon o daních z příjmů stanoví specifická pravidla pro tento typ provedeného technického zhodnocení v rámci ustanovení § 29 odst. 3 a dále pak v § 30 odst. 6 ZDP¹. S účinností od 1. 1. 2004 bylo citované ustanovení § 29 odst. 3 ZDP upraveno, a to dvěma změnami. Blíže viz citace znění bodu 206 zákona č. 438/2003 Sb., který provedl novelu uvedeného ustanovení:

„V § 29 odst. 3 větě první se slova „uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu“²⁰⁾ nahrazují slovy „dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání“ a na konci se doplňují slova „; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.“²

Tato novela měla za následek výkladové nejasnosti, zejména s ohledem na aplikaci předmětného textu ZDP, tzn. zdali se vztahuje i na technická zhodnocení provedená na nemovité kulturní památce, a dále otázku techniky sloučení více technických zhodnocení provedených na jedné nemovité kulturní památce v několika letech do jednoho hmotného majetku.

ZDP toliko pouze stanoví zvláštní režim odepisování, a to tak, že se roční odpis stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.³

2. Otázka techniky odepisování více technických zhodnocení provedených na jedné nemovité kulturní památce v několika letech

Ze zákonných ustanovení není pochyb o tom, že u technického zhodnocení hmotného majetku evidovaného a odpisovaného podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo u výdajů vymezených v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP bude postupovat obdobně jako u každého jiného hmotného majetku v případě provedení technických zhodnocení. Jestliže tedy bude na najatém hmotném majetku provedeno první technické zhodnocení, pak vznikne za podmínek uvedených v § 26 odst. 3 písm. a) a § 28 odst. 3 ZDP samostatně odpisovaný hmotný majetek – zde předmětné technické zhodnocení. Pakliže však budou i v dalších letech prováděna další technická zhodnocení na uvedeném najatém hmotném majetku, co potom, zejména pak po výše uvedené novele ZDP?

Do konce roku 2003 bylo každé dokončené technické zhodnocení na nemovité kulturní památce evidováno a odpisováno samostatně ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) a § 30 odst. 8 a 10 ZDP. K jedné nemovité kulturní památce tak mohlo existovat třeba i 5 samostatně evidovaných a samostatně odpisovaných technických zhodnocení – tj. různá technická zhodnocení dokončená postupně např. v letech 1998 až 2003. Dle mého názoru budou i nadále tato technická zhodnocení odpisována samostatně a nedojde k jejich sloučení v jeden hmotný majetek.

Tento postup se nezmění ani po výše uvedené novele ZDP, tj. tedy i pro technická zhodnocení provedená po roce 2004. Což ostatně potvrzuje i výňatek z vládního návrhu novely ZDP, konkrétně bod 60:

„V § 29 se na konci odstavce 3 doplňuje věta: „Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje na technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 8 vždy samostatně.““

Výše uvedené závěry jsou dále také mimo jiné potvrzeny i z jednání Komory daňových poradců České republiky č. 671/23.06.04 – Technické zhodnocení na nemovité kulturní památce – praktická aplikace ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2004.⁴

3. Otázky prokazování co je, a co není nemovitou kulturní památkou

V průběhu roku 2020 spatřil světlo světa rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 As 157/2019-27 ze dne 13. 11. 2020, na jehož základě bylo rozhodnuto, že památka zapsaná dle zákona o kulturních památkách⁵ do státního seznamu kulturních památek po 31. 12. 1987 (u předmětné památky konkrétně až 22. 2. 1988), tzn. za účinnosti zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, kterým byl zákon č. 22/1958 Sb. zrušen, není kulturní památkou.

Národní památkový ústav následně pak dle pokynů Ministerstva kultury České republiky provedl příslušné změny v Ústředním seznamu kulturních památek⁶ a předmět výpisu již nadále není evidován jako kulturní památka.

Nutno podotknout, že kulturními památkami jsou/byly všechny věci, které naplňovaly znaky uvedené v § 2 odst. 1 ZoKP, byť nebyly zapsány ve státních seznamech kulturních památek, tyto památky tedy byly kulturními památkami v době účinnosti zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, tzn. od 3. 5. 1958 do 31. 12. 1987 včetně.

Pojďme se nyní hlouběji ponořit do podmínek tzv. kulturnosti, resp. jinak řečeno ochrany nemovitých věcí dle české právní úpravy a vyjasnit si tak možné dopady formy ochrany nemovitosti dle Památkového zákona.⁷

V tomto ohledu je nutné upozornit zejména na případy vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (nemovitá kulturní památka) a jeho nahrazení jiným způsobem ochrany dle Památkového zákona, a to kódem „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci) a případný vliv na odpisy technického zhodnocení nemovité kulturní památky.

Jednoduchým příkladem pak budiž městský dům, který byl evidován v Ústředním seznamu kulturních památek, ale na základě výše uvedených změn došlo i u něj na opravu údajů v evidenci katastru nemovitostí v důsledku vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (nemovitá kulturní památka), vč. odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy⁸ a nově zanesení kódu způsobu ochrany „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci).

Ochrana kulturního dědictví je v České republice upravena Památkovým zákonem a jeho prováděcí vyhláškou.⁹ Ministerstvo kultury České republiky prohlašuje za kulturní památky nemovité a movité věci¹⁰, popřípadě jejich soubory, které:

- a) jsou významnými doklady historického vývoje, životního způsobu a prostředí společnosti od nejstarších dob do současnosti jako projevy tvůrčích schopností a práce člověka z nejrůznějších oborů lidské činnosti, pro jejich hodnoty revoluční, historické, umělecké, vědecké a technické,
- b) mají přímý vztah k významným osobnostem a historickým událostem.

Kromě vymezení pojmu „národní kulturní památka“ Památkový zákon rovněž používá pojmy jako „památková rezervace“ a „památková zóna“. Za památkovou rezervaci lze považovat území, jehož charakter a prostředí určuje soubor nemovitých kulturních památek, popřípadě archeologických nálezů. Památkovou zónou je pak území sídelního útvaru nebo jeho části s menším podílem kulturních památek, historické prostředí nebo část krajinného celku, které vykazují významné kulturní hodnoty.

Lze tedy jednoznačně dovodit, že ne každá nemovitá kulturní památka musí být jako památka automaticky evidována v katastru nemovitostí. Zejména pak z následujících důvodů:

- řada kulturních památek z různých příčin nemá z minulosti zaznačenu v listu vlastnictví v katastru nemovitostí památkovou ochranu (tj. nemá v příslušné kolonce zapsáno, že se jedná o nemovitou kulturní památku),
- do katastru nemovitostí se zpravidla nezapisují drobné stavby, jako jsou např. pomníky, kapličky, boží muka apod.

Právě z výše uvedených důvodů se tedy jednoznačně ztotožňuji s názory, že by samotná ne/evidence památkové péče v katastru nemovitostí neměla mít dopady na možnost uplatnění speciálního režimu na nemovité kulturní památky dle ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 ZDP.

V souvislosti s evidencí v katastru nemovitostí je také nutné brát zřetel na provedení zápisu do jeho předmětné evidence. Samotný zápis totiž může mít v obecné rovině jak deklaratorní účinky, tak konstitutivní. V daném případě nemovité kulturní památky není pochyb o deklarativnosti zápisu, neboť zapisované právo vzniká, mění se či zaniká až na základě prohlášení, resp. rozhodnutí Ministerstva kultury. V této souvislosti také dle § 984 odst. 1 NOZ¹¹ platí, že „[...] není-li stav zapsaný ve veřejném seznamu v souladu se skutečným právním stavem, svědčí zapsaný stav ve prospěch osoby, která nabyla věcné právo za úplaty v dobré víře od osoby k tomu oprávněné podle zapsaného stavu. Dobrá víra se posuzuje k době, kdy k právnímu jednání došlo; vzniká-li však věcné právo až zápisem do veřejného seznamu, pak k době podání návrhu na zápis.“

Zápis změny ve způsobu ochrany nemovitosti jako nemovité kulturní památky vymazáním kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (nemovitá kulturní památka) u dotčené budovy, odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy a zanesení kódu způsobu ochrany „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci) nepředstavuje faktickou změnu ve významu ochrany památky dle ustanovení § 2 odst. 1 PZ.

Pro účely klasifikace nemovité kulturní památky je podstatná evidence v Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kterou vede a spravuje Národní památkový ústav, ústřední pracoviště v Praze, a nikoliv případný způsob ochrany nemovitosti v katastru nemovitostí.

Protože ZDP neupravuje pojem „nemovitá kulturní památka“ vychází proto pro své účely z ustanovení § 2 a 3 PZ. Dle § 26 odst. 2 písm. c) ZDP tedy nelze pro účely ZDP považovat za nemovitou kulturní památku stavby podléhající ochraně podle zákona o památkové péči ve formě památkové rezervace či památkové zóny.

Dle názoru GŘ je pro daňové účely taktéž irelevantní okamžik vymazání kódu způsobu ochrany v katastru nemovitostí nebo odstranění mapové značky ochrany nemovitostí katastrální mapy, stejně tak i diskuze zda zápis změny způsobu ochrany má deklaratorní nebo konstitutivní účinky.¹²

Své názory mimo jiné zakládá na závěrech rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2020¹³ týkajícího se problematiky tzv. „pozdě zapsaných kulturních památek“ do Ústředního seznamu. Dle závěrů soudu, tento vyloučil jakoukoliv úvahu o dobré víře v souvislosti se zápisem nemovitých kulturních památek do Ústředního seznamu.

Otázkou by ale zůstaly případy, kdy dojde v předmětné evidenci Ústředního seznamu kulturních památek České republiky k takové změně zápisu, která má jiný charakter než změny výše popsané (např. k výmazu ze seznamu kulturních památek České republiky, resp. ke změně způsobu ochrany v katastru nemovitostí). V těchto případech se zcela

logicky nabízí několik možností, jak postupovat dále, ostatně tyto také byly uvedeny ve výše jmenovaném KOOV KDP ČR:

- 1) Při zachování principu dobré víry ve správnost zápisu v katastru nemovitostí¹⁴, jakožto veřejného rejstříku, až do dne, kdy byla změna zápisu provedena, jsou uplatněné daňové odpisy technického zhodnocení na nemovité kulturní památce v souladu se ZDP. Ode dne nabytí právní moci vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti je možná změna způsobu uplatňování daňových odpisů technického zhodnocení na nemovité kulturní památce.

V dalších letech zvýší neodepsaná část technického zhodnocení na nemovité kulturní památce nabývací cenu nemovité věci, a to ke dni nabytí právní moci vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti.

- 2) Pokud předmětná nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2 odst. 1 PZ, lze se „vrátit“ zpětně do stále minulých zdaňovacích období a prostřednictvím dodatečných daňových přiznání upravit výši daňových odpisů mimo režim odpisu kulturní památky (§ 30 odst. 6–8 ZDP) včetně případného pozastavení daňových odpisů.
- 3) Technické zhodnocení na nemovité kulturní památce odepisované na straně nájemce (či podnájemce), u které dojde ke změně v Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kdy nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2 odst. 1 PZ, bude postupovat v souladu s pokynem č. D-22, konkrétně částí k § 30. V zásadě tedy dle stejných pravidel jako při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou. Odpisy technického zhodnocení na bývalé nemovité kulturní památce se u nájemce v dalších letech stanoví tak, že se neodepsaná část vstupní ceny snížena o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) bude dále odpisovat rovnoměrným způsobem, tj. podle § 31 ZDP při použití sazby „v dalších letech odpisování“.

Z výše uvedených možností se osobně nejvíce kloním k postupu dle pokynu č. D-22, tedy „metodice“ jako při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou.

V návaznosti na výše zmíněný rozsudek připravuje Ministerstvo financí v současné době novelizaci ZDP, která by na tuto situaci reagovala, tak uvidíme, co nám blízké časy, tedy kromě asi jistého zdražování, dále přinesou.

SHRNUTÍ

Nemovitá kulturní památka s sebou přináší mnoho specifických omezení a legislativních úskalí. Pronajímatelé a nájemci by tak v případech technického zhodnocení na najaté nemovité kulturní památce měli být na pozoru a neustále sledovat nejen legislativní změny, ale i výkladové posuny v této oblasti.

- 1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
- 2 Text uvedený v úplném znění ZDP publikovaném ve Sbírce zákonů pod č. 90/2004 Sb.
- 3 § 30 odst. 6 ZDP.
- 4 Viz <https://www.ucetni-portal.cz/technicke-zhodnoceni-na-nemovite-kulturni-pamatce-prakticka-aplikace-ustanoveni-29-odst-3-zakona-o-danich-z-prijmu-podle-pravni-upravy-ucinne-od-1-1-2004-395-v.html>.
- 5 Zákon č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoKP“).
- 6 Viz <https://www.mkcr.cz/ustredni-seznam-kulturnich-pamatek-cr-266.html> (<https://www.pamatko-vykatalog.cz/>).
- 7 Zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Památkový zákon“ nebo „PZ“).
- 8 V souladu s § 7 odst. 2 PZ a dle ustanovení § 38 vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění pozdějších předpisů a její přílohy bod 7.
- 9 Vyhláška ministerstva kultury České socialistické republiky č. 66/1988 Sb., kterou se provádí zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči.
- 10 § 2 odst. 1 PZ.
- 11 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“).
- 12 KOOV KDP ČR č. 594/18.05.22 – Vliv kódu způsobu ochrany nemovitosti dle Památkového zákona na odpisy technického zhodnocení.
- 13 Rozsudek NSS 5 As 157/2019-27 ze dne 13. 11. 2020.
- 14 § 984 odst. 1 NOZ.

«

Daně v účetnictví – 2. vydání

Jana Skálová

Publikace *Daně v účetnictví* se věnuje vlivu zákona o daních z příjmů na účetnictví podnikatelských subjektů. Obsahuje nezbytný teoretický podklad i navazující praktické příklady.

Úvod knihy je věnován konstrukci základu daně z příjmů právnických osob, tedy úpravě výsledku hospodaření z účetnictví na daňový základ. Následuje rozbor transakcí s některými aktivy či pasivy. Najdeme zde tedy kapitoly jako účetní a daňové dopady dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, daňové souvislosti nemovitostí, rezerv a opravných položek, vliv daně z příjmů na transakce s cennými papíry, daně při výplatě vlastního kapitálu. Podrobně je rozebrána odložená daň, tedy důvody jejího vzniku, příklady účtování o odložené daňové pohledávce či závazku. Mezi nejzajímavější patří kapitoly o vlivu cizích měn v účetnictví, o daňových souvislostech prodeje a vkladu obchodního závodu či daňové posuzování fúzí nebo rozdělení.

Publikace je určena široké účetní veřejnosti, tedy účetním, daňovým poradcům, auditorům nebo pracovníkům Finanční správy. Dobře poslouží zájemcům o zkoušky na daňové poradce i studentům ekonomických oborů vysokých škol, kteří do vztahu účetnictví a daní potřebují proniknout.

Rozsah 220 stran, cena 349 Kč, vazba brožovaná

