

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM****KE DNI 19. 5. 2021****Daň z příjmů****580/19.05.21 Zahájení odpisování nově pořizované budovy v návaznosti na kolaudaci části stavby schopné samostatného užívání**

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, číslo osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, číslo osv. 3111

**Vymezení sporné otázky**

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky, zda a případně za jakých podmínek lze zahájit odpisování nově pořizované budovy, pokud je vydán kolaudační souhlas s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, některé části budovy však zůstávají nezkolaudovány.

Pokud poplatník provádí výstavbu budovy způsobem „Shell & Core,“ jsou prostory v budově ponechány v základní úpravě a nájemci si je přizpůsobují podle svých potřeb. Provedení některých stavebních prací zajišťují samotní nájemci a poplatník tak disponuje pouze kolaudačním souhlasem na část stavby schopné samostatného užívání, zahrnující společné prostory a technologie (případně i některé další prostory, např. některé kanceláře). Přizpůsobení prostor ze strany nájemců může trvat i poměrně dlouhou dobu, mj. i v závislosti na tom, jak rychle se poplatníkovi podaří pro jednotlivé prostory nájemce získat.

**Návrh řešení**

Podle § 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“) lze odpisování zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (viz též § 26 odst. 10 ZDP).

ZDP nepočítá s tím, že by bylo možné odpisovat pouze část<sup>22</sup> hmotného majetku (na rozdíl od účetních předpisů upravujících tzv. komponentní odpisování, které je však daňově irelevantní – viz poslední věta v ustanovení § 23 odst. 1 písm. a) ZDP a § 56a 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).

V zásadě tak přichází v úvahu tyto varianty:

- možnost zahájit odpisování nově pořizované budovy již na základě kolaudačního souhlasu s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, zahrnující minimálně společné prostory a technologie;

---

<sup>22</sup> Do jisté míry výjimkou je odpisování hmotného majetku ve spoluvlastnictví (§ 29 odst. 5 ZDP), to ale není předmětem tohoto příspěvku.

- možnost zahájit odpisování nově pořízované budovy až na základě kolaudačního souhlasu (nebo kolaudačního rozhodnutí) s užíváním poslední části stavby vymezené ve stavebním povolení.
- možnost zahájit odpisování nově pořízované budovy v poměrné výši.

Domníváme se, že správný je závěr, že nově pořízovanou budovu lze pro účely § 26 odst. 5 ZDP považovat za způsobilou obvyklému užívání už v okamžiku, kdy je vydán kolaudační souhlas s užíváním alespoň části této budovy, pokud je tato část schopna samostatného užívání. Tedy pokud zahrnuje alespoň společné prostory a technologie.

Budovou se totiž rozumí nadzemní stavba včetně její podzemní části prostorově soustředěná a navenek převážně uzavřená obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (§ 3 písm. a) vyhlášky č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby) a v případě, že jsou zkolaudovány její společné prostory a technologie, tak je fakticky budova způsobilá obvyklému užívání ve smyslu výše uvedeném, přestože některé vnitřní prostory budovy si budou přizpůsobovat jednotliví nájemci a toto přizpůsobení může být předmětem samostatných kolaudací.

Takový postup odpovídá i smyslu odpisování, tedy vyjádření morálního či fyzického opotřebení majetku. Hlavní části stavby, jako je vnější plášť, střecha, sítě a další společné části, včetně technologií jsou opotřebovávány nezávisle na tom, zda jsou některé vnitřní části stavby dokončeny či nikoliv.

Dokončovací práce pak budou ve většině případů technickým zhodnocením, které zvýší vstupní či zůstatkovou cenu a promítne se do odpisů v dalších letech.

Naopak opačný postup, kdy bylo nutné se zahájením odpisování čekat až na kolaudaci poslední části budovy, resp. stavby, jak byla vymezena ve stavebním povolení, by znamenal, že většina prostor v budově bude již předtím využívána (např. pronajata) a proti příjmům z toho plynoucím by nebylo možné uplatit odpisy, a to i několik let.

Pro poměrné odpisování nenacházíme argumenty ani v rovině právní, ani z věcného hlediska. Rovněž by se obtížně hledal klíč, dle něhož by se odpisy stanovovaly. Například proto, že opotřebení vnějšího pláště probíhá zcela nezávisle na vnitřním uspořádání a využití a klíčem by tedy těžko mohl být například počet dokončených a nedokončených pater, kdy by se fakticky odpisovala jen část pláště apod.

## Závěr

Navrhujeme přijmout a obvyklým způsobem publikovat následující závěr:

Odpisování nově pořízované budovy lze podle § 26 odst. 5 ZDP zahájit na základě kolaudačního souhlasu s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, pokud se jedná o takovou část stavby, která představuje samotnou budovu, tj. zahrnuje minimálně její společné prostory a technologie.

Zároveň navrhujeme přijmout závěr, že pokud doposud někteří poplatníci uplatňovali odpisy pouze na základě podílu zkolaudovaných pater, nebude tento postup rozporován.

## **Stanovisko GFR:**

### **Souhlas s první větou závěru předkladatele.**

U nově pořizované samostatné části stavby, která představuje samostatnou budovu, která je pořizována systémem „kolaudačního minima/Shell & Core,“ lze dle § 26 odst. 5 ZDP zahájit daňové odpisování pokud:

- budou splněny všechny podmínky předpisů upravujících vznik staveb nebo jejich částí v souladu se stavebním povolením, v souladu s projektovou dokumentací, která by měla být přizpůsobena zamýšlenému typu výstavby a z kolaudačního rozhodnutí bude zřejmé, že dokončená stavba, resp. její část, je schopná samostatného užívání a je tedy stavebně a konstrukčně samostatně funkční a
- v souladu s předpisy upravujícími účetnictví bude účetní jednotka účtovat o dlouhodobém hmotném majetku, vč. jeho ocenění a a to v analytickém členění dle § 46 odst. 2 VoÚ, ČÚS 001 (bod 2.2.) a ČÚS 013 (bod 6.) a
- zároveň budou u odpisovatele (§ 28 odst. 1 ZDP) splněny všechny podmínky stanovené v ZDP pro odpisování hmotného majetku (zejména podmínky pro vznik hmotného majetku - § 26 odst. 10 ZDP, jeho vymezení § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP, průkazné stanovení vstupní ceny hmotného majetku dle § 29 odst. 1 ZDP, zařazení do odpisové skupiny dle § 30 odst. 1 ZDP v případech, kdy bude hmotný majetek sloužit více účelům, stanovení způsobu odpisování HM atd.).

K větě druhé uvedeného závěru uvádíme, že není zřejmé, dle jakého zákonného ustanovení by poplatník postupoval při stanovení „odpisů na základě podílu zkolaudovaných pater“. GŘR nebude obecně tento postup odpisování odsouhlasovat, vzhledem k tomu, že nejsou zřejmé stavební, účetní ani daňové souvislosti.