

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

katedra finančního účetnictví a auditingu

hlavní specializace: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Bc. Markéta Tomaníková

**TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY
V JUDIKÁTECH**

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Technické zhodnocení a opravy v judikátech“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 12. ledna 2015

Podpis:

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Jiřímu Pelákovi, Ph.D. za odborné vedení této práce, jeho cenné rady, vstřícnost a ochotu, se kterou se mi při psaní diplomové práce věnoval.

Tato diplomová práce se zabývá hranicí mezi technickým zhodnocením a opravami dlouhodobého majetku. Práce si bere za cíl popsat a zhodnotit vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu právě v oblasti technického zhodnocení a oprav a na základě těchto rozhodnutí určit pravidla a parametry, kterými by se měl daňový subjekt řídit při posuzování technického zhodnocení a oprav na dlouhodobém majetku. První část práce je teoreticky zaměřena na právní úpravu technického zhodnocení a následně i oprav v rozčlenění na daňovou oblast a oblast účetní. V následující části jsou popsány a zhodnoceny jednotlivá vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na základě kterých jsou následně vyvozeny pravidla a parametry pro posuzování hranice mezi technickým zhodnocením a opravami.

Klíčová slova: technické zhodnocení, oprava, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Obsah

Úvod	1
1. Charakteristika technického zhodnocení a jeho právní úprava	3
1.1. Úprava technického zhodnocení v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	3
1.2. Úprava technického zhodnocení ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví	6
2. Opravy a udržování a jejich právní úprava	9
2.1. Úprava definice oprav v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů .	9
2.2. Úprava definice oprav ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.....	9
3. Posouzení technického zhodnocení vs. oprav a udržování z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	11
4. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v oblasti technického zhodnocení a oprav.....	14
4.1. 6 Afs 17/2003 – 79 ze dne 28. února 2006	14
Popis sporu	14
Spor z pohledu žalobce.....	15
Spor z pohledu žalovaného.....	16
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	16
Zhodnocení sporu	17
4.2. 2 Afs 1/2003 – 47 ze dne 31. ledna 2005	18
Popis sporu	18
Spor z pohledu žalobce.....	19
Spor z pohledu žalovaného.....	20
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	21
Zhodnocení sporu	22

4.3. 4 Afs 4/2004 – 87 ze dne 12. 5. 2005.....	22
Podstata sporu.....	22
Spor z pohledu žalobce.....	23
Spor z pohledu žalovaného a zároveň i Krajského soudu v Ústí nad Labem	23
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	24
Zhodnocení sporu	25
4.4. 8 Afs 165/2005 – 67 ze dne 16. 4. 2007.....	26
Podstata sporu.....	26
Spor z pohledu žalobce.....	27
Spor z pohledu žalovaného.....	27
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	28
Zhodnocení sporu	29
4.5. 1 Afs 29/2006 – 87 ze dne 28. února 2007	30
Podstata sporu.....	30
Spor z pohledu žalobce.....	30
Spor z pohledu žalovaného.....	31
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	31
Zhodnocení sporu	33
4.6. 9 Afs 122/2007 – 88 ze dne 16. června 2008	34
Podstata sporu.....	34
Spor z pohledu žalobce.....	34
Spor z pohledu žalovaného.....	35
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	36
Zhodnocení sporu	37
4.7. 5 Afs 44/2008 – 57 ze dne 12. února 2009	37
Podstata sporu.....	37

Spor z pohledu žalobce.....	38
Spor z pohledu žalovaného.....	39
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	39
Zhodnocení sporu	41
4.8. 2 Afs 112/2007 – 92 ze dne 10. června 2008	42
Podstata sporu.....	42
Spor z pohledu žalobce.....	43
Spor z pohledu žalovaného.....	43
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	44
Zhodnocení sporu	44
4.9. 2 Afs 5/2006 – 96 ze dne 23. března 2007	45
Podstata sporu.....	45
Spor z pohledu žalobce.....	46
Spor z pohledu žalovaného.....	47
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	47
Zhodnocení sporu	49
4.10. 7 Afs 108/2006 – 153 ze dne 22. března 2007	49
Podstata sporu.....	49
Spor z pohledu žalovaného.....	49
Spor z pohledu žalobce.....	51
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	51
Zhodnocení sporu	52
4.11. 5 Afs 106/2008 – 47 ze dne 14. prosince 2009	53
Podstata sporu.....	53
Spor z pohledu žalobce.....	54
Spor z pohledu žalovaného.....	55

Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	55
Zhodnocení sporu	57
4.12. 2 Afs 53/2008 – 48 ze dne 9. října 2008	58
4.13. 5 Afs 85/2009 – 67 ze dne 16. listopadu 2010.....	59
4.14. 8 Afs 33/2011 – 99 ze dne 25. dubna 2012.....	59
Podstata sporu.....	59
Spor z pohledu žalobce.....	60
Spor z pohledu žalovaného.....	61
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	62
Zhodnocení sporu	63
4.15. 8 Afs 36/2011 – 103 ze dne 23. února 2012	64
Podstata sporu.....	64
Spor z pohledu žalobce.....	64
Spor z pohledu žalovaného.....	64
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	65
Zhodnocení sporu	65
4.16. 8 Afs 66/2012 – 29 ze dne 29. března 2013	65
Podstata sporu.....	65
Zhodnocení sporu	67
4.17. 2 Afs 17/2012 – 26 ze dne 21. května 2013	69
Podstata sporu.....	69
Spor z pohledu žalovaného (stěžovatele)	70
Spor z pohledu žalobce.....	71
Vyjádření Nejvyššího správního soudu.....	71
Zhodnocení sporu	73

5. Závěry vyplývající ze zkoumaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.....	75
Závěr.....	79

Úvod

Diplomová práce se zabývá technickým zhodnocením a s ním nejčastěji daňovými subjekty zaměřovanými opravami na dlouhodobém majetku.

Jelikož je právní úprava této problematiky velice strohá a opravy na dlouhodobém majetku jsou daňově výhodnější, protože mohou být v celkové výši uplatněny do daňového základu v roce jejich vynaložení, dochází často k situaci, kdy daňový subjekt označí úpravy prováděné na dlouhodobém majetku za opravy tohoto majetku, i když podle správce daně naplňují charakteristiku technického zhodnocení dlouhodobého majetku. Toto nesprávné posouzení mívá za následek vysoké daňové doměrky na dani z příjmů, protože úpravy na dlouhodobém majetku bývají často rozsáhlé a nákladné.

Z těchto důvodů dochází obvykle ke sporům mezi daňovými subjekty a správci daně, které jsou mnohdy dovedeny až k Nejvyššímu správnímu soudu, který musí tuto otázku posoudit a rozhodnout, zda v daném sporu došlo při úpravách na dlouhodobém majetku k naplnění charakteristiky technického zhodnocení nebo zda je možné úpravy zahrnout do základu daně jako opravy dlouhodobého majetku.

Cílem diplomové práce je zhodnocení a popis vybraných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve kterých se Nejvyšší správní soud zabývá právě problematikou posouzení technického zhodnocení a oprav, a na základě těchto vybraných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu určit pravidla a parametry, kterými by se měl daňový subjekt řídit při posuzování úprav na dlouhodobém majetku, aby nedocházelo v daňovém řízení ke sporům mezi daňovými subjekty a správci daně.

První kapitola diplomové práce je zaměřena na právní úpravu technického zhodnocení. Technické zhodnocení je zde řešeno jednak z pohledu daňových zákonů, především zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a jednak z pohledu účetnictví, především z pohledu vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Právě v účetní úpravě technického zhodnocení došlo v roce 2014 k podstatné změně, protože je

nově definice technického zhodnocení zavedena právě do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

V druhé kapitole diplomové práce je uvedena právní úprava oprav, které jsou s technickým zhodnocením nejčastěji zaměňovány. Pojem opravy je opět řešen a popsán z pohledu daňové právní úpravy a účetní právní úpravy zvlášť.

Třetí kapitola je zaměřena na porovnání a posuzování technického zhodnocení a oprav. V této kapitole jsou uvedeny možná východiska a zdroje, která mohou být daňovému subjektu nápomocna při posuzování úprav na dlouhodobém majetku.

Ve čtvrté kapitole jsou popsány a zhodnoceny vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V diplomové práci je řešeno technické zhodnocení především hmotného majetku, ale i nehmotného majetku. Práce se naopak podrobněji nezabývá technickým zhodnocením, které je provedeno na pronajatém majetku. Jednotlivá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou pro lepší orientaci v problematice doplněna o tabulky, které obsahují argumenty zúčastněných stran jednotlivých sporů.

V závěru práce, v páté kapitole, jsou shrnuty výsledky plynoucí ze zkoumané judikatury a jsou zde popsána a uvedena pravidla a parametry, které jsou při posuzování technického zhodnocení a oprav podstatné.

Diplomová práce vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu a české legislativy, především již z výše zmiňovaného zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů a z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

1. Charakteristika technického zhodnocení a jeho právní úprava

Podstatou technického zhodnocení je pořízení majetku zpravidla pod stávajícím inventárním číslem, rozšíření vybavenosti majetku a jeho technických parametrů.

Podle Skály¹ je důvodem existence technického zhodnocení nutnost časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu definovanou zákonem o daních z příjmů². Tato užitná hodnota má sloužit pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které plynou po více zdaňovacích obdobích, proto se musí každé zdaňovací období uplatnit pouze odpovídající část takovýchto výdajů.

Donedávna bylo technické zhodnocení upraveno pouze zákony daňovými³ a účetnictví plně přebíralo definice technického zhodnocení dle tohoto zákona. Zákon o daních z příjmů byl určující i pro oblast účetní a definice technického zhodnocení byla stejná z daňového i z účetního pohledu. Nově je však od 1. 1. 2014 definice technického zhodnocení zavedena také ve vyhlášce 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, proto je třeba tyto dva pohledy na technické zhodnocení oddělit.

1.1. Úprava technického zhodnocení v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Technické zhodnocení je definováno v § 33 a v § 32 odst. 6 a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

¹ Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 5. vydání, 351 stran, Sagit, Ostrava 2008, ISBN 978-80-7208-707-5

² Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

³ Především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

V § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů⁴ je uvedena definice technického zhodnocení na hmotném majetku. Technickým zhodnocením se dle tohoto paragrafu vždy rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 40 000 Kč⁵.

U výdajů do stanoveného limitu má poplatník možnost volby, jestli výdaje tohoto typu klasifikuje jako technické zhodnocení nebo jestli je uplatní jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Obdobně zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 32a odst. 6 definuje technické zhodnocení provedené na nehmotném majetku. Jedná se o výdaje použité na ukončené rozšíření vybavenosti a použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého druhu majetku převýšily částku 40 000 Kč.

Takto definované technické zhodnocení se vždy váže ke konkrétnímu majetku, tedy předmětem technického zhodnocení je majetek, jehož povaha technické zhodnocení umožňuje. Technicky zhodnocovat je možné jakýkoli majetek, bez omezení hodnoty, tedy i takzvaný drobný majetek.

Je nutno poznamenat, že podle odst. 5.3 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nelze technicky zhodnocovat dlouhodobý hmotný majetek, který není odepisovatelný a dále nelze technicky zhodnocovat základní stáda, tažná zvířata a také pěstitelské celky trvalých porostů.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

⁵ Do roku 1995 po převýšení v úhrnu hodnoty 10 000 Kč a do roku 1998 pokud hodnota v úhrnu převýšila 20 000 Kč.

Technické zhodnocení se ve výsledku může projevit ve dvou formách⁶:

- jako výdaj zvyšující vstupní nebo zůstatkovou cenu zhodnocovaného majetku a následné odpisy tohoto majetku se obvykle zvýší, protože zahrnují i technické zhodnocení
- jako výdaj na samostatný hmotný majetek, který vznikne především v situaci technického zhodnocení najatého majetku, nemovité kulturní památky nebo pozemku

Pro klasifikaci technického zhodnocení majetku je rozhodující podmínkou především dokončenost úprav, které jsou prováděny na majetku. Technickým zhodnocením podle Skály⁷ mohou být výdaje na dokončené:

- nástavby
- přístavby
- stavební úpravy
- rekonstrukce majetku
- modernizace majetku

V praxi lze nalézt pouze těchto 5 alternativ technického zhodnocení, neexistují jiné varianty.

V odstavcích 2 – 3 § 33 zákona o daních z příjmů⁸ jsou uvedeny definice jednotlivých pojmů rozhodných pro určení technického zhodnocení.

Rekonstrukci zákon o daních z příjmů⁹ v §33 odst. 2 definuje jako zásah do majetku, který mění stávající využití daného majetku nebo jeho technické parametry.

⁶ Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 5. vydání, 351 stran, Sagit, Ostrava 2008, ISBN 978-80-7208-707-5

⁷ Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 5. vydání, 351 stran, Sagit, Ostrava 2008, ISBN 978-80-7208-707-5

⁸ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Modernizace je definována jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Výdaje na nástavby, přístavby a stavební úpravy jsou pojmy především stavebně právní a v zákoně o daních z příjmů nejsou definovány. Definici těchto pojmů je třeba hledat v § 2 odstavci 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ve znění pozdějších předpisů.

Změnou dokončené stavby je podle stavebního zákona¹⁰ nástavba, přístavba a stavební úprava. Nástavbou se stavba zvyšuje, přístavbou se stavba půdorysně rozšiřuje a zároveň je přístavba vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou. Stavební úprava na rozdíl od výše zmíněných nemění vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Jedná se např. o zateplení pláště stavby.

1.2. Úprava technického zhodnocení ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Zařazení definice technického zhodnocení do prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví nemění podstatu technického zhodnocení jako takového, ale mění limity určující, zda daný zásah do majetku je technickým zhodnocením či ne.

Technické zhodnocení je v § 47 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., definováno následovně:

„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 „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „B.II.3. Samostatné

⁹ Zákon č. 568/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ve znění pozdějších předpisů

hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce B.II.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, 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.“¹¹

Podle důvodové zprávy ke změně vyhlášky není účelem měnit podstatu a smysl pojmu technického zhodnocení jako takového, ale důvodem úpravy problematiky technického zhodnocení je snaha o zachování souladu finančního limitu pro vznik dlouhodobého majetku s finančním limitem pro vznik technického zhodnocení tohoto majetku, ať už hmotného či nehmotného.¹²

Podle Šretra zásadní změna, která nastala doplněním definice technického zhodnocení do prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví od 1. 1. 2014, je sjednocení hodnotového kritéria pro stanovení dlouhodobého majetku s kritériem posouzení technického zhodnocení tohoto majetku. Tato změna vede k situaci, že za technické zhodnocení budou považovány takové úpravy na majetku, jejichž výše překročí limit účetní jednotky pro zařazení dlouhodobého majetku do účetnictví, nikoli limit stanovený zákonem o daních z příjmů.¹³

Jako příklad pro vysvětlení lze využít situace, kdy účetní jednotka vnitřním předpisem stanoví limit pro vykázaní dlouhodobého nehmotného majetku 35 000 Kč. Během roku dojde k technickému zhodnocení nehmotného majetku ve výši 37 000 Kč. Do konce roku 2013 by tento výdaj společnosti nebyl považován

¹¹ § 47 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

¹² Šretr, Vladimír: Technické zhodnocení majetku v r. 2014 z pohledu účetnictví, [online], Ústí nad Labem 2014, [cit. 16.8.2014], Dostupné z: <http://www.dan-poradce.cz/informace/Info39.pdf>

¹³ Šretr, Vladimír: Technické zhodnocení majetku v r. 2014 z pohledu účetnictví, [online], Ústí nad Labem 2014, [cit. 16.8.2014], Dostupné z: <http://www.dan-poradce.cz/informace/Info39.pdf>

za technické zhodnocení, protože nepřesáhl zákonem o daních z příjmů stanovenou hranici. Od roku 2014 musí být o této situaci účtováno jako o technickém zhodnocení majetku, protože jeho hodnota překročila limit stanovený vyhláškou č.500/2002 Sb., pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, i když nebyl překročen limit, který je stanoven v § 32 zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy majetku budou prováděny ze vstupní ceny zvýšené o provedené technické zhodnocení.

Naopak v situaci, kdy společnost zvolí limit pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku 60 000 Kč, pak i limit pro technické zhodnocení je také 60 000 Kč a výdaje charakteru technického zhodnocení budou náklady snižující hospodářský výsledek v roce jejich vynaložení. Po překročení limitu 40 000 Kč, který je stanoven zákonem o daních z příjmů, budou tyto náklady daňově neuznatelné.

Další změnou, kterou přináší novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., je skutečnost, že účetní jednotka nemá možnost výběru, zda o výdaje, které nesplňují limit pro zařazení do technického zhodnocení, zvýší vstupní cenu dlouhodobého majetku a bude je posuzovat jako technické zhodnocení. Výdaje, které nedosáhnou limitu pro vykázání dlouhodobého majetku, musí být vždy náklady daného období.

2. Opravy a udržování a jejich právní úprava

Pro poplatníka jsou opravy daňově výhodnější, protože je možné je zahrnout do daňového základu najednou v roce jejich vynaložení. Proto v praxi často nastane situace, kdy daňový poplatník má snahu, aby činnost provedená na majetku splňovala definici oprav raději než technického zhodnocení, protože o výdaje na technické zhodnocení by musel zvýšit cenu majetku a odepisovat ho.

2.1. Úprava definice oprav v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů pojem oprava nevymezuje. Pro vysvětlení pojmu oprava je nutné nahlédnout do dalších právních předpisů.

2.2. Úprava definice oprav ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 pro podnikatele v § 47 odst. 2 písm. a) stanovuje, že součástí ocenění dlouhodobého majetku nejsou zejména opravy a údržba. Tato část vyhlášky definuje opravu jako činnost odstraňující účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. K uvedení do provozuschopného stavu lze použít i jiné než původní materiály, díly nebo technologie, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Údržba je ve vyhlášce¹⁴ definována jako soustavná činnost zpomalující fyzické opotřebení, kterou se předchází poruchám a dochází k odstranění drobnějších závad. Údržba se ve vztahu k technickému zhodnocení chová stejně jako oprava.

¹⁴ § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Na rozdíl od opravy nelze na údržbu tvořit daňově uznatelné rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Rezervy podle tohoto zákona mohou být tvořeny pouze na opravy dlouhodobého majetku. Nelze je tedy vytvářet na udržování. Rezervy podle tohoto zákona nelze také vytvářet na technické zhodnocení.

Z definice opravy plyne, že za ni nemůže být považována činnost, při které dochází k odstranění úplného, tedy stoprocentního poškození či opotřebení. Je třeba, aby alespoň část majetku nepodléhala opravě. Definice také stanovuje povinnost fyzického opotřebení, nikoli morálního opotřebení, ke kterému může nejčastěji docházet u majetku s rychlým vývojem, jako jsou například počítače a jiná elektronika. Dále je v definici oprav jednoznačně uvedeno, že oprava vede k uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. To je vysvětlováno tak, že po opravě majetek musí být uveden do stavu, v jakém se majetek již dříve vyskytoval a existoval.

Z výše uvedeného plyne, že opravou podle Skály¹⁵ není:

- odstranění úplného fyzického opotřebení
- odstranění morálního opotřebení
- takové uvedení do provozuschopného stavu, při kterém naplníme definici technického zhodnocení.

¹⁵ Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 2. doplněné vydání, 119 stran, Sagit, a.s., Ostrava 1997, ISBN 80-7208-005-9

3. Posouzení technického zhodnocení vs. oprav a udržování z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Jak již bylo zmíněno výše, bývají provedené úpravy, které by měly být posouzeny jako technické zhodnocení, často zaměňovány za opravy a údržby. To může být především kvůli skutečnosti, že právní úprava těchto pojmů je velmi strohá a není jednoznačná. Donedávna tato problematika byla upravena pouze daňovými zákony. Četnost záměn technického zhodnocení a oprav zvyšuje i skutečnost, že opravy a udržování jsou pro daňového poplatníka daleko atraktivnější, protože jsou na rozdíl od technického zhodnocení zařazovány do daňového základu v roce jejich vynaložení.

K rozlišení skutečnosti, zda se jedná o technické zhodnocení nebo opravy, může být nápomocen pokyn ministerstva financí D-300, který byl od zdaňovacího období roku 2011 nahrazen pokynem generálního finančního ředitelství D-6. § 33 tohoto pokynu uvádí, že za změnu technických parametrů, tedy za technické zhodnocení, není považována samotná změna použitého materiálu a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým. K technickému zhodnocení by došlo až za situace, kdy by byly změněny původní rozměry oken nebo počet vrstev skel. Dále se za technické zhodnocení dle pokynu D-6 nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

Z důvodu skutečnosti, že hranice mezi technickým zhodnocením a opravou a udržováním je často velmi těžko rozpoznatelná, jako pomůcka a vstřícný krok směrem k daňovým poplatníkům už několik let slouží ustanovení § 33a zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, který daňovému poplatníkovi umožňuje požádat o závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením nebo opravou a udržováním.

Vzhledem k tomu, že správce daně potřebuje k objektivnímu posouzení celou řadu podkladů a navíc žádost o závazné posouzení podléhá poplatku 10 000 Kč podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, není v praxi příliš využíváno.

V případě, kdy dojde k rozporu mezi finančním úřadem a daňovým poplatníkem, je na daňovém poplatníkovi, aby prokázal v daňovém řízení všechny skutečnosti, jde-li skutečně o opravu majetku nebo technické zhodnocení. Tuto povinnost mu udává § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tzv. důkazní břemeno tedy nese daňový poplatník. Na druhé straně správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné určení a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a nejsou-li v tom vázání pouze návrhy daňových poplatníků. Správce daně má možnost vyzvat daňového poplatníka, vyžaduje-li to průběh řízení, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, pokud potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence.

K prokázání skutečnosti daňový poplatník využívá důkazní prostředky. K prokázání oprav, případně technické zhodnocení dle Skály¹⁶ může poplatník využít především:

- nabývací listiny majetku
- výpisy z katastru nemovitostí
- dokumentace k stavebnímu řízení
- smlouvy o dílo na úpravu hmotného majetku
- technické popisy dodávané výrobcem
- technické průkazy k motorovým vozidlům
- průvodní doklady k průmyslovým a autorským právům
- účetní doklady podle zákona o účetnictví
- listinné doklady vyhotovené státními orgány (zejména finančními a stavebními úřady)
- znalecké posudky
- svědecké výpovědi
- fotodokumentace

V případě rozporu mezi finančním úřadem a daňovým poplatníkem je podstatné, že daňový poplatník musí prokazovat vždy původní stav (čili stav před úpravou) a

¹⁶ Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 2. doplněné vydání, 119 stran, Sagit, a.s., Ostrava 1997, ISBN 80-7208-005-9

nový stav (čili stav po úpravě). V případě důkazního řízení je nezbytné, aby poplatník dokládal důkazní prostředky, které zhodnotí stav před úpravou a stav po úpravě.

4. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v oblasti technického zhodnocení a oprav

Následující část práce se zabývá popisem a vývojem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v oblasti technického zhodnocení a oprav.

4.1. 6 Afs 17/2003 – 79 ze dne 28. února 2006

Popis sporu

Žalobce a současně i stěžovatel, společnost V. c. P., s. r. o. se u Nejvyššího správního soudu domáhá zrušení rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým dal Krajský soud v Českých Budějovicích za pravdu Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích. Finanční ředitelství zamítlo odvolání V. c. P., s. r. o. proti dodatečnému snížení daňové ztráty daně z příjmů právnických osob o 975 695 Kč. Daňová ztráta tímto rozhodnutím byla snížena z částky 1 007 423 Kč na částku 31 728 Kč a to vedlo k dodatečně vyměřené dani z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 341 600 Kč.

Základem sporu mezi Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích a společností V. c. P., s. r. o. je otázka, jestli výdaje vynaložené na opravu vodoinstalace, elektro rozvody, výkopové a zemní práce, opravu podlahy, opravu omítek a zárubní v administrativní budově, šatnách a jídelně jsou výdajem daňovým ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů nebo jestli jsou tyto výdaje náklady na rekonstrukci, čili technickým zhodnocením.

Výdaje ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je možné jednorázově uplatnit jako náklad zdaňovacího období. Naopak výdaje na rekonstrukci dle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemohou být jednorázově uplatněny v roce vynaložení a musí o ně být zvýšena vstupní cena rekonstruovaného majetku a v základu daně se projeví postupně až ve formě odpisů majetku ze zvýšené vstupní ceny.

Spor z pohledu žalobce

Společnost V. c. P., s. r. o. se domnívá, že Finanční ředitelství v Českých Budějovicích a následně i Krajský soud v Českých Budějovicích nesprávně posoudily výdaje na opravu vodoinstalace, zemní a výkopové práce, elektro rozvody, opravu omítek, podlahy a zárubní v administrativní budově, jídelně a šatně jako náklady na rekonstrukci, kdy došlo k technickému zhodnocení. Toto rozhodnutí Finanční ředitelství v Českých Budějovicích s potvrzením Krajského soudu v Českých Budějovicích opírá o znalecký posudek Ing. P. K., který byl vypracován pro účely vyměření daně z nemovitostí. Podle tohoto posudku v budově původně chyběly elektroinstalace, povrchy podlah, elektroinstalace, vnitřní vodovod, vytápění a vnitřní hygienické zařízení, včetně WC. Podle V. c. P., s. r. o. na základě tohoto posudku Krajský soud nesprávně rozhodl, že v důsledku stavebních prací došlo ke kvalitativním i kvantitativním změnám stavby.

V kasační stížnosti společnost V. c. P., s. r. o. namítá, že úvaha Krajského soudu v Českých Budějovicích, že v tomto případě nešlo o opravu objektu a že stavební úpravy nevedly k navrácení objektu do původního stavu, je zcela nesprávná. Podle argumentů V. c. P., s. r. o. je zcela nelogické, že by v bývalém výrobním areálu nebyla zavedena voda, elektřina a kanalizace a že by zde nebyly funkční podlahy.

Společnost V. c. P., s. r. o. prokázala vynaložení a výši výdajů fakturami, které byly vystaveny za provedení stavebních prací a pokladními doklady. Jako další potvrzení skutečnosti, že jsou na objektu prováděny pouze opravy a úpravy vedoucí k navrácení do předešlého stavu společnost V. c. P., s. r. o. navrhla k posouzení prohlášení pana L. H., z něhož je jednoznačné, že v objektu původně kanalizace byla a dále navrhuje prohlášení pana P. V., ze kterého je jednoznačné, že opravy byly prováděny k uvedení objektu do stavu, ve kterém se objekt již dříve nacházel. Tyto důkazní prostředky byly správcem daně odmítnuty s tím, že čestné prohlášení není dostatečným důkazním prostředkem.

Společnost V. c. P., s. r. o. dále namítá, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a následně Krajského soudu v Českých Budějovicích není dostatečným způsobem odůvodněné a podložené. Společnost V. c. P., s. r. o.

namítá, že k hodnocení důkazů měly být Krajským soudem v Českých Budějovicích využity i společnosti navrhovaná čestná prohlášení.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích se ke kasační stížnosti vyjádřilo tak, že mělo při svém rozhodování k dispozici dostatek důkazních prostředků k tomu, aby co nejúplněji posoudilo rozsah a povahu stavebních prací, které dle Finančního ředitelství dokazují změnu technických parametrů stavby. Tuto pravomoc mu udává v té době platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Na tomto základě již není podle Finančního ředitelství v Českých Budějovicích třeba provádět výslechy pana L. H. a pana P. V. z důvodu nadbytečnosti důkazních prostředků.

Dále se Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém rozhodnutí opírá o skutečnost, že došlo ke změně v účelu užívání stavby z administrativní budovy na prodejnu a vzorkovnu. Tato skutečnost je podle Krajského soudu v Českých Budějovicích jednoznačným důkazem, že úpravy nevedly k opravě objektu, ale že vedly ke změně technických parametrů, resp. k technickému zhodnocení.

Na základě výše zmíněného Finanční ředitelství v Českých Budějovicích a následně i Krajský soud v Českých Budějovicích usoudily, že společnost V. c. P., s. r. o. nedostála své povinnosti prokázat rozhodné skutečnosti a tím neunesla důkazní břemeno podle v té době platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Podle Nejvyššího správního soudu správce daně zcela správně činil v případě, kdy požadoval po společnosti V. c. P., s. r. o., aby splnila důkazní povinnosti dané § 16 zákona o správě daní a poplatků. Společnost V. c. P., s. r. o., má podle Nejvyššího správního soudu zákonnou povinnost tyto skutečnosti prokázat.

Nejvyšší správní soud v první řadě vytýká Krajskému soudu v Českých Budějovicích předčasnost právního rozhodnutí, že v tomto případě nejde o opravu objektu, ale o rekonstrukci, resp. technické zhodnocení objektu. Krajský soud i správce daně nedostatečně zjistil skutečný stav věci tím, že neprovedl dostatek

důkazních prostředků v daňovém řízení. Krajský soud měl z tohoto důvodu zrušit rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a vrátit ho k dalšímu prozkoumání. Tato situace nelze podle Nejvyššího správního soudu rozhodnout pouze na základě výdajů předpokládaných projektem, ale je třeba využít skutečně prokázané výdajů a jejich účel využití. Nejvyšší správní soud proto vytýká Krajskému soudu v Českých Budějovicích, že měl při svém rozhodování využít znaleckého posudku znalce z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví.

Z tohoto důvodu Finanční ředitelství v Českých Budějovicích i Krajský soud v Českých Budějovicích nedostály uvedeným zákonným požadavkům, protože vycházely pouze ze znaleckého posudku Ing. P. K., který byl vypracován pro účely vyměření daně z nemovitosti a nikoli za účelem posouzení stavebně technických účelů prací provedených na objektu. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích a následně i Krajský soud v Českých Budějovicích měl využít posudek znalce z oboru stavebnictví především pro posouzení, zda opravy vedly k navrácení objektu do původního stavu nebo vedly ke kvalitativním změnám na objektu.

Skutečnost, že Krajský soud v Českých Budějovicích odmítl provedení výsledků společností navrhovaných svědků, je jasný důkaz, že správní orgány nevěnovaly případu dostatečnou pozornost a neprovedly co nejúplnější zjištění skutečného stavu věci. Nejvyšší soud toto považuje za zásadní pochybení správních orgánů a následně i Krajského soudu v Českých Budějovicích a z těchto důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Zhodnocení sporu

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je patrné, že není možné odmítnout posudky znalců pouze na základě domněnky, že by žalobcem navrhovaný důkazní prostředek neprokázal jím tvrzené skutečnosti. Je třeba, aby správní orgány věnovaly dostatečnou pozornost co nejúplnějšímu zjištění skutečného stavu věci a nerozhodovaly na základě znaleckých posudků vypracovaných pro jiné účely. Vždy je třeba zajistit úplné informace o skutečném stavu věci.

V následující tabulce jsou shrnuty argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 1 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – V. c. P., s. r. o.	Žalovaný – FŘ v Českých Budějovicích	Nejvyšší správní soud
Chybné posouzení skutečného stavu věci na základě znaleckého posudku pro účely vyměření daně z převodu nemovitosti	Změna účelu užití nemovitosti	Je třeba vycházet z posudku znalce z oboru stavebnictví
Odmítnutí výsledku navrhovaných svědků	Za důkazní prostředek nelze považovat čestné prohlášení svědků	Nesprávný postup správce daně a žalovaného – nevěnování dostatečné pozornosti co nejúplnějšímu zjištění skutečného stavu věci
Neodůvodněná rozhodnutí – neobsahují úvahy stavu volného hodnocení důkazů		Nelze odmítnout důkazní prostředek na základě domněnky, že by nebyla potvrzena pravdivost tvrzené skutečnosti
	Žalobce nedostál svému důkaznímu břemenu	Je třeba vyslechnout navrhované svědky a zajistit posudek znalce z oboru stavebnictví

Zdroj: vlastní zpracování na základě 6 Afs 17/2003 - 79

4.2. 2 Afs 1/2003 – 47 ze dne 31. ledna 2005

Popis sporu

Žalobce, společnost T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o., se kasační stížností domáhá zrušení rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly potvrzeny rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

Těmito rozhodnutími byla společnosti T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1995 v částce 18 040 Kč, za zdaňovací období 1996 ve výši 49 920 Kč a nakonec za zdaňovací období roku 1997 ve výši 23 010 Kč.

Podstatou sporu je posouzení nově pořízeného zařízení umístěného na stávající výměňkové stanici Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem jako technické zhodnocení, přestože ji T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. zařadilo jako samostatnou investici, která má své samostatné technické určení.

Spor z pohledu žalobce

Společnost T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. se domnívá a v kasační stížnosti namítá, že k doměření daně z příjmů právnických osob došlo na základě nesprávného posouzení zařízení umístěného na stávající výměňkové stanici jako technické zhodnocení této stanice. Podle T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. se jedná o samostatnou investici, která není technickým zhodnocením této výměňkové stanice. K doměření daně pak došlo z důvodu neuznání odpisů ze samostatného hmotného investičního majetku.

Instalace zařízení umožňuje zajistit dálkový přenos technologických dat z výměňkové stanice a z tohoto důvodu již není třeba získávat naměřené hodnoty pomocí vlastních pracovníků. Proto společnost posoudila zařízení jako soubor samostatných věcí, které mají z hlediska energetiky vlastní samostatné technicko ekonomické určení, které není závislé na vlastní regulaci výměňkové stanice.

Společnost T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. k prokázání této situace navrhuje využití znaleckého posudku, který však Finanční ředitelství v Ústí nad Labem označilo za nedůvěryhodný z důvodu nestrannosti příslušného znalce ve vztahu ke společnosti T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o.

T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. poukazuje zejména na to, že z technického popisu zařízení pro přenos technologických dat je jednoznačné, že výměňková stanice obsahuje dva kusy mikroprocesorových regulátorů IRSM. Jeden mikroprocesor slouží k řízení výměňkové stanice a tím zabezpečuje její bezobslužné řízení. Tento mikroprocesor vede k zautomatizování výměňkové stanice a tím k modernizaci stanice dle § 33 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. zákona o daních z příjmů. V případě tohoto mikroprocesoru není pochyb, že jeho osazením dochází k technickému zhodnocení výměňkové stanice.

Druhý mikroprocesor technicky slouží ke komunikaci s nadřazeným dispečerským zařízením. Tento mikroprocesor neovlivňuje chod samotné výměňkové stanice, ale pouze napomáhá pomocí komunikačního kabelu přenosu dat do dispečerského centra. Osazením tohoto mikroprocesoru nedošlo k technickému zlepšení stavu výměňkové stanice. Podle T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. se jedná o zařízení, které

není součástí hlavní věci, ale o věc se samostatným technicko ekonomickým určením.

Podle společnosti T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o. je závěr Krajského soudu Ústí nad Labem v , že bez existence výměňkové stanice nemůže přenos dat fungovat a proto se jedná o její příslušenství, nesprávný. Soubor movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením je v § 26 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů definován jako dílčí část výrobního či jiného celku. Je zřejmé, že zařízení neovlivňuje chod výměňkové stanice. Jedná se o zařízení, které slouží k provozování služeb a které je jeho součástí, protože slouží pouze k přenosu dat. To potvrzuje i skutečnost, že společnost provozuje více výměňkových stanic bez přenosu dat.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve vyjádření ke kasační stížnosti potvrdilo, že výchozím stavem je nesprávné posouzení technického zhodnocení jako samostatného hmotného investičního majetku, který zařadil do 3. odpisové skupiny a odepisoval ho sazbou pro první rok odpisu. Výměňková stanice, na které bylo podle Finančního ředitelství v Ústí nad Labem technické zhodnocení provedeno, byla pořízena v předchozích letech a je odpisována sazbou pro 4. odpisovou skupinu se zvýšenou vstupní cenou.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem dále namítá, že stěžovatel v průběhu odvolacího řízení předložil posudek znalce, v němž znalec souhlasil, že výměňková stanice je měřena a řízena dvěma mikroprocesorovými regulátory. Z těchto regulátorů jeden slouží pro řízení výměňkové stanice a druhý slouží pro komunikaci s nadřízeným dispečerským pracovištěm. Oba regulátory jsou spojeny komunikačním rozhraním a kabelem, který zajišťuje přenos dat do dispečerského centra. Mikroprocesorový regulátor, komunikační kabel, programové vybavení a přístroje sloužící pro měření jsou zabudovány pouze pro potřeby přenosu dat a nejsou využívány pro jinou činnost než činnost výměňkové stanice.

Z výše uvedeného je podle Finančního ředitelství v Ústí nad Labem zřejmé, že zařízení není způsobilé k samostatnému užití a nezáleží na tom, zda soubory movitých věcí, které slouží pro přenos dat, jsou používány nezávisle na vlastní

činnosti výměňkové stanice. Je tomu proto, že byly instalovány v souvislosti s výměňkovou stanicí a bez její existence nemohou samostatně fungovat. Podle Finančního ředitelství v Ústí nad Labem lze dovodit, že se zmiňované zařízení skládá z movitých věcí, které jsou součástí příslušenství výměňkové stanice a proto je nelze považovat za samostatný hmotný majetek podle § 26 zákona o daních z příjmů.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud souhlasí se správcem daně a následně i s Krajským soudem v Ústí nad Labem, že z definice pojmu hmotného majetku jako souboru samostatných věcí se samostatným technicko ekonomickým určením jasně plyne, že se jedná o věci, které jsou výhradně používány k samostatnému užití a nevyžadují použití s dalšími věcmi. Za hmotný majetek tedy nelze považovat příslušenství věci. Hlavní věci tvoří spolu s příslušenstvím jeden hmotný majetek.

V případě právního posouzení věci je rozhodné funkční určení tohoto zařízení, kterým je přenos dat z výměňkové stanice. Je zřejmé, že zařízení nebylo pořízováno k samostatnému užití, ale k užití v souvislosti s činností výměňkové stanice. Podle Nejvyššího správního soudu je tedy možné situaci uzavřít: zařízení se skládá z movitých věcí, které jsou příslušenstvím výměňkové stanice. Jde tedy o pořízení technického zhodnocení výměňkové stanice. Rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem nebylo tedy v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů.

§ 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů za hmotný majetek považuje samostatné movité věci s výjimkou zásob. Dále pak soubory movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením. Po novele se samostatným technicko ekonomickým určením rozumí i dílčí část výrobního a jiného celku.

Podle Nejvyššího správního soudu však nelze toto ustanovení použít pro řešení sporných otázek. Vždy je třeba vycházet z tzv. funkčního určení a tím v tomto případě byla skutečnost, že zařízení vyžadovalo, aby bylo užíváno v souvislosti s činností výměňkové stanice. Z tohoto pohledu pak není rozhodující, zda by zařízení mohlo být využito i samostatně, nezávisle na výměňkové stanici.

Na základě výše zmíněných důvodů uzavřel Nejvyšší správní soud tento rozpor zamítnutím kasační stížnosti žalobce.

Zhodnocení sporu

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že při posuzování skutečného stavu věci, je nejdůležitější posoudit funkční určení a účel, za kterým je zařízení pořízováno. V dané věci není rozhodující, zda by bylo možné zařízení využívat samostatně. Rozhodující naopak je skutečnost, že zařízení bylo pořízeno za účelem využívání v souvislosti s činností výměňkové stanice a proto je technickým zhodnocením výměňkové stanice dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů.

V následující tabulce jsou shrnuty argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 2 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – T. h. m. Ú. N. L., spol. s r.o.	Žalovaný – FR v Ústí nad Labem	Nejvyšší správní soud
Chybné posouzení skutečného stavu věci – svévolně bez potřebných technických znalostí		Vhodné posouzení právního stavu věci – není třeba technických znalostí
Technický popis zařízení – 2. mikroprocesor může fungovat samostatně	Funkční určení nezbytně vyžaduje užívání v souvislosti s provozem stanice – příslušenství stanice	Potvrzení argumentu žalovaného
§ 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů – soubor SMV se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí i dílčí část výrobního či jiného celku		Nezbytné je funkční určení – užívání v souvislosti s výměňkovou stanicí

Zdroj: vlastní zpracování na základě 2 Afs 1/2003 - 47

4.3. 4 Afs 4/2004 – 87 ze dne 12. 5. 2005

Podstata sporu

Postatou tohoto sporu je zamítnutí odvolání žalobce, kterým je účastník sdružení F. E., L a jeho vlastní podnikatelské činnosti, proti dodatečnému platebnímu výměru, který vydal Finanční Úřad v Lounech a následně jej potvrdilo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem i Krajský soud v Ústí nad Labem.

Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob byla účastníku sdružení F. E., L doměřena daň za rok 1997 ve výši 728 085 Kč z důvodu, že do daňových výdajů uplatil i výdaje, které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Následně pak ze stejných důvodů byla účastníku sdružení F. E., L doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 205 667 Kč.

Důvodem pro doměření daně je spor, zda nákup střešních oken, který proběhl rok před modernizací a rekonstrukcí střechy (vybudování podkrovní), může být posouzen jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Spor z pohledu žalobce

Účastník sdružení F. E., L namítá, že Finanční úřad v Lounech a následně i Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nesprávně posoudily výdaj na nákup střešních oken. Finanční úřad v Lounech, že nákup oken souvisí s opravou střechy, která byla provedena následující zdaňovací období, přičemž účelem pořízení střešních oken je podle účastníka sdružení F. E., L nákup materiálu bez souvislosti k následující rekonstrukci a modernizaci střechy.

Do nemovitosti byla okna zabudována až v následujícím zdaňovacím období a z tohoto důvodu byla částka výdajů vyřazena z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a byla zahrnuta do hodnoty technického zhodnocení.

Účastník sdružení F. E., L se domnívá, že bylo rozhodnuto na základě nedostatečného místního šetření a že ze strany finanční správy došlo k nesplnění povinností dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když nebyl vyzván k předložení veškerých důkazních prostředků k prokázání jím tvrzené skutečnosti, že se jednalo o nákup materiálu.

Spor z pohledu žalovaného a zároveň i Krajského soudu v Ústí nad Labem

Krajský soud v Ústí nad Labem došel k závěru, že částku ve výši 35 928 Kč vynaloženou na pořízení střešních oken je třeba posuzovat podle účelu jeho

pořízení. Vzhledem k tomu, že žalobce sám potvrdil, že okna byla určena k pozdějšímu vybudování podkroví, tzn. k technickému zhodnocení nemovitosti, pak je rozhodující datum dokončení stavební úpravy a modernizace, nikoli datum pořízení a zabudování oken. Všechny úpravy se podle § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů posuzují jako jeden celek v období, kdy došlo k dokončení stavebních úprav, které mají povahu technického zhodnocení. Předpokladem uvedení do užívání je bezpochyby, s přihlédnutím k povaze stavebních úprav (vybudování podkroví), jeho kolaudace podle stavebních předpisů.

Vzhledem k tomu, že okna byla součástí celkových stavebních úprav, není možné považovat je v roce pořízení za výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Nesprávnost argumentace účastníka sdružení F. E., L potvrzuje i skutečnost, že jím použitý postup vede k odčítání výdajů od daňového základu prakticky dvakrát. Nejprve jako výdaj na dosažení a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů a následně jako odpis technického zhodnocení. Tato skutečnost podle Krajského soudu v Ústí nad Labem postrádá logiku, a proto podle něj nedošlo pochybení ze strany finanční správy, když nákup střešních oken posoudila jako součást technického zhodnocení.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se ke kasační stížnosti vyjádřilo tak, že naplno souhlasí s Krajským soudem v Ústí nad Labem v pohledu, že pro posouzení výdajů na nákup střešních oken je zásadní jejich účel, kterým byly stavební úpravy povahy technického zhodnocení.

Na základě tohoto Finanční ředitelství navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a označil ji za nedůvodnou.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud se v tomto sporu zcela ztotožňuje s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem. Pro Posouzení, zda je částka ve výši 35 928 Kč vynaložená na pořízení střešních oken výdajem, který je součástí technického zhodnocení provedeného na nemovitosti, je určující účel zakoupení oken.

Skutečnost, že účastník sdružení F. E., L sám potvrdil, že okna byla určena k pozdějšímu vybudování podkroví, vede ke klasifikaci výdajů jako výdajů, které nejsou daňovými podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Rozhodující není nikoli zdaňovací období pořízení a zasazení oken, ale období, ve kterém je technické zhodnocení dokončeno. Toto je potvrzeno v § 29 zákona o daních z příjmů, kde je stanoveno, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní resp. zůstatkovou cenu majetku ve zdaňovacím období, ve kterém je uvedeno do užívání ve smyslu předpisů o účetnictví.

Nejvyšší správní soud tedy spor uzavírá s rozhodnutím, že okna jsou součástí technického zhodnocení majetku, jak bylo zjištěno při místním šetření a platbu za jejich pořízení nelze uznat za výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů v období, kdy byla platba vynaložena.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud označil kasační stížnost za nedůvodnou a zamítl ji.

Zhodnocení sporu

Již rozhodnutí správce daně prvního stupně potvrzuje, že na technické zhodnocení je třeba hledět jako na celek a je třeba zvýšit o něj hodnotu dlouhodobého majetku až v roce jeho dokončení bez ohledu na skutečnosti, že některé výdaje byly vynaloženy již v předchozím zdaňovacím období. Tato skutečnost jednoznačně plyne z ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, proto byl dodatečný platební výměr následně potvrzen Krajským soudem v Ústí nad Labem i Nejvyšším správním soudem.

V následující tabulce jsou shrnuty argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 3 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce - účastník sdružení F. E., L	Žalovaný – FŘ v Ústí nad Labem	Nejvyšší správní soud
Chybné zhodnocení provedených důkazů – nákup oken nesouvisí s opravou střechy	Pro posouzení technického zhodnocení je rozhodující účel pořízení oken	Potvrzení argumentu žalovaného
Nevyzván v souladu s § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků k doplnění jím tvrzených skutečností		
Rozhodnutí není podloženo znaleckým posudkem		Pro posouzení skutečného stavu věcí není zapotřebí
	Pro zařazení technického zhodnocení je rozhodující dokončení tech. zhodnocení a kolaudace v souladu s § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů	Potvrzení argumentu žalovaného

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 4 Afs 4/2004 - 87

4.4. 8 Afs 165/2005 – 67 ze dne 16. 4. 2007

Podstata sporu

Kasační stížností podanou na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem se společnost F., spol. s r. o., vystupující v tomto sporu jako žalobce, domáhá zrušení platebního výměru na daň z příjmů právnických osob doměřenou za zdaňovací období 2001 ve výši 457 205 Kč a daň z příjmů právnických osob doměřenou za zdaňovací období 2002 ve výši 491 660 Kč.

Podstatou sporu je posouzení stavebních prací na nemovitosti. Správce daně stavební práce posoudil jako technické zhodnocení nemovitosti. Společnost F., spol. s r. o. se však domnívá, že stavební práce na nemovitosti měly v první fázi charakter opravy a až v druhé fázi úprav naplňovaly charakter technického zhodnocení.

Budova byla původně využívána jako sklad a stavební úpravy vedly k využití budovy jako lakovny.

Spor z pohledu žalobce

F., spol. s r. o. napadla žalobou rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, protože se domnívá, že správce daně nezjistil úplný skutkový stav věci a neshromáždil všechny důkazy, aby došlo ke správnému stanovení daňové povinnosti a z tohoto důvodu podle společnosti F., spol. s r. o. rozhodnutí neodpovídá skutečnému stavu.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nevzalo podle F., spol. s r. o. v úvahu, že stavební práce na nemovitosti byly fakticky prováděny ve dvou fázích. Finanční ředitelství nesprávně posoudilo a vyvodilo závěry až z kolaudačního rozhodnutí, které zohledňovalo až celkové zhodnocení provedených prací.

Podle F., spol. je povinností správce daně ověřit si tvrzení uvedená v odvolání a v případě nejistoty přezkoumat správcem daně zajištěný znalecký posudek.

Společnost F., spol. s r.o. nesouhlasí se závěrem Krajského soudu v Ústí nad Labem, že pro posouzení, zda stavební úpravy vedly k technickému zhodnocení či nikoli, je podstatné, zda úpravami došlo ke změně užívání budovy. Podle F., spol. s r.o. došlo k nezjištění skutečného stavu věci, kdy Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nevzalo v úvahu předložené návrhy společnosti F., spol. s r. o., kterými byly technická zpráva projektové dokumentace, znalecký posudek a čestné prohlášení.

Spor z pohledu žalovaného

Žalovaný je plně ztotožněn se závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem.

Podle Krajského soudu v Ústí nad Labem není důvodná námitka neúplného dokazování a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Odpovědnost za zjištění stavu věci je až na drobné výjimky uvedené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků výlučně na daňovém subjektu. Na rozdíl od finančního ředitelství v Ústí nad Labem, které dostatečně prokázalo, že změny účelu užití stavby vedly k naplnění charakteru technického zhodnocení dle § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů a z tohoto důvodu není možné uplatnit tyto náklady jako náklady snižující základ daně období jejich vynaložení, tohoto důkazního břemene společnost F., spol. s r.o. nedostála.

Nadto Finanční ředitelství v Ústí nad Labem poukázalo na skutečnost, že úpravy budovy neprobíhaly ve dvou fázích stavebních úprav, protože bylo zjištěno, že práce na nemovitosti byly provedeny ještě před stavebním ohlášením pro drobné stavební práce a také před vydáním stavebního povolení na změnu využití budovy ze skladu na lakovnu.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud se v první řadě vyjádřil k otázce důkazního břemene a skutečnosti, že se společnost F., spol. s r.o. domnívá, že správce daně měl pořídit znalecký posudek, aby prokázal, že úpravy na dotyčné nemovitosti mají charakter technického zhodnocení.

Pokud společnost F., spol. s r.o. tvrdí, že náklady za provedené práce mají charakter opravy, pak je právě na F., spol. s r. o., aby toto prokázala. Ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků se použije za situace, kdy se subjektu tyto skutečnosti podaří prokázat hodnověrně, ale správce daně je nepřijme. Pouze za této situace se důkazní břemeno přenáší na správce daně.

Nejvyšší správní soud dále podotýká, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. To znamená, že je zcela v pravomoci správce daně, aby posoudil, které důkazní prostředky jsou relevantní pro danou situaci a které nejsou. Toto musí správce daně podložit odůvodněním.

I tento požadavek Finanční ředitelství v Ústí nad Labem podle Nejvyššího správního soudu splnilo. V rámci daňového šetření zdůvodnilo, že předložené vyčíslení stavebních úprav nepovažuje za věrohodné, protože se nejedná o odborný znalecký posudek. Podle Finančního ředitelství v Ústí nad Labem jde pouze o souhrnné vyčíslení, které provedla společnost F., spol. s r.o. a neuvedla podrobný rozpis prací.

Nejvyšší správní soud tuto otázku uzavřel s tím, že společnost F. spol. s r. o. neunesla svou důkazní povinnost a neprokázala rozsah stavebních prací, které mají charakter oprav.

Nejvyšší správní soud se dále vyjadřuje k důvodnosti kasační stížnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně nemusel sám ze své aktivity nařizovat provedení znaleckého posudku v situaci, kdy měl k dispozici stavební deník, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí a projektovou dokumentaci. Z těchto podkladů jednoznačně plyne, že veškeré stavební úpravy byly provedeny za účelem změny užívání stavby a tím naplňují charakteristiku technického zhodnocení této nemovitosti.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel tuto kasační stížnost tak, že ji neshledal důvodnou a zamítl ji.

Zhodnocení sporu

Výsledek tohoto sporu jednoznačně dokazuje, že je na daňovém subjektu, aby prokázal jím tvrzené skutečnosti. Správce daně nemusí vzít v úvahu veškeré důkazy, které daňový subjekt předkládá, ale musí tento postup řádně zdůvodnit. V tomto sporu se projevuje vícekrát judikované pravidlo, že na stavební úpravy je třeba pohlížet jako na celek a není třeba zkoumat dílčí úpravy, které by jednotlivě mohly být považovány jako opravy, ale v celku je nutno na ně pohlížet jako na technické zhodnocení nemovitosti.

V následující tabulce jsou shrnuty argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 4 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – F., spol. s r.o.	Žalovaný – FŘ v Ústí nad Labem	Nejvyšší správní soud
Nesprávné posouzení skutečného stavu věci - 2 fáze stavebních úprav – správce daně až celkový pohled z kolaudace	Nejednalo se o 2 fáze – veškeré práce provedeny před ohlášením a stavebním povolením	Potvrzení argumentu žalovaného
Názor nepodložen znaleckým posudkem		Důkazní břemeno nese žalobce – je na něm, aby prokázal jím tvrzené opravy
Technická zpráva k projektové dokumentaci nebyla vzata v úvahu		Správce daně rozhodl na základě stavebního deníku, stavebního povolení, kolaudačního rozhodnutí – vše prokazuje změnu účelu využití nemovitosti
	Došlo ke změně účelu užívání – technické zhodnocení	Potvrzení argumentu žalovaného

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 8 AfS 165/2005 - 67

4.5. 1 Afs 29/2006 – 87 ze dne 28. února 2007

Podstata sporu

Základní otázkou tohoto sporu je, zda náklady na sanaci vlhkého zdiva proti vztlínající vlhkosti metodou mírné elektroosmózy lze považovat za náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a z tohoto důvodu je možné je zahrnout do základu daně v roce jejich vynaložení nebo je třeba na ně pohlížet jako na náklady na technické zhodnocení budovy podle § 33 zákona o daních z příjmů a z tohoto důvodu je uplatnit v základu daně až postupně pomocí odpisů ze zvýšené zůstatkové ceny budovy.

Společnost A., spol. s r. o. vystupující v tomto sporu jako žalobce se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové a jeho navrácení k dalšímu řízení, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci králové o doměření daně za zdaňovací období roku 2002 ve výši 169 260 Kč.

Daň byla doměřena na základě skutečnosti, že společnost A., spol. s r. o. posoudila náklady na provedení sanace vlhkého zdiva metodou mírné elektroosmózy jako opravu, i když náklady splňují parametry technického zhodnocení. Na základě tohoto úsudku zahrnula společnost A., spol. s r.o. tyto náklady do základu daně v roce jejich vynaložení a tím neoprávněně došlo ke snížení základu daně v daném roce.

Spor z pohledu žalobce

A., spol. s r.o. uvádí, že soud nesprávně posoudil otázku, zda sanace vlhkého zdiva provedená metodou mírné elektroosmózy je oprava nebo technické zhodnocení, při kterém došlo k takovým úpravám, které změnily technické parametry budovy.

Podle A., spol. s r.o. již ze samotné definice nemohou být náklady technickým zhodnocením, protože již samotné slovo „metoda“ znamená postup a způsob, kterým dojde pouze k odstranění částečného fyzického opotřebení a k návratu do stavu, ve kterém se budova již dříve nacházela. Metodou dojde pouze k opravě,

která je takto definována ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

A spol. s r.o. uvádí, že k provlhnutí zdiva došlo při havárii kanalizace, při které byly zatopeny sklepy v šedesátých letech.

Dále společnost A spol. s r.o. argumentuje, že názor Krajského soudu v Hradci Králové, že došlo nejen ke snížení vlhkosti zdiva, ale i k dlouhodobému zvýšení odolnosti zdiva proti vlhkosti oproti původnímu stavu, je zcela nelogický, protože budova byla původně suchá, pak byla vlhká a nyní je opět suchá. Z tohoto důvodu není možno podle A., spol. s r.o. o nákladech na sanaci vlhkého zdiva uvažovat jako o technickém zhodnocení, protože budova nemůže být sušší než suchá.

Skutečnost, že metodou sanace vlhkého zdiva došlo pouze k opravě budovy, dokládá i to, že v projektových podkladech, na jejichž základě byla společnosti přiznána dotace ze státního rozpočtu, byla tato metoda označována jako oprava.

Společnost A., spol. s r.o. podle svého názoru dostatečně opravu prokázala stanoviskem společnosti S. s. v. o., s.r.o. a stanoviskem Ing. M. B., Csc., a dalšími výtažky z odborné literatury.

Spór z pohledu žalovaného

Žalovaný trvá na svém rozhodnutí, že sanací vlhkého zdiva metodou mírné elektroosmózy došlo ke změně parametrů budovy a tím došlo k technickému zhodnocení budovy dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Vyřádření Nejvyššího správního soudu

Podle Nejvyššího správního soudu nemůže uspět námitka společnosti A., spol. s r. o., že charakter oprav provedené sanace je patrný již z jejího názvu, protože slovo metoda znamená určitý postup a tím vede k odstranění vlhkosti, nikoli ke změně kvalitativních a kvantitativních parametrů budovy. Pro posouzení technického zhodnocení je nutno vycházet ze skutečného stavu, ve kterém se budova nachází po úpravách. Tento stav je nutno konfrontovat se stavem, ve kterém se budova nacházela před provedením úprav. Z tohoto je zřejmé, že nelze

charakter úprav posuzovat pouze z hlediska, jak jsou nazvány, ale je nutno zkoumat faktický dopad provedených úprav.

K námitce společnosti A., spol. s r. o., že použitá metoda sanace je opravou, protože vede k odstranění částečného opotřebení nebo poškození a uvádí budovu do stavu, ve kterém se již nacházela dříve, doplnil Nejvyšší správní soud o skutečnost, že uvedení do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy s použitím jiných než původních dílů a materiálů či technologií. Z toho plyne, že technickým zhodnocením může být i odstranění částečného a fyzického opotřebení. Za technické zhodnocení je podle Nejvyššího správního soudu nutno považovat i tzv. opravy vyšší kvality.

Z definice opravy navíc lze vyvodit, že opravovat lze pouze něco, co již bylo v předmětné věci obsaženo. Nejvyšší správní soud se v této situaci přiklání k názoru Krajského soudu v Hradci Králové, že oprava je nejbližší podobná pojmu výměna. Z výše uvedeného je patrné, že systém mírné elektroosmózy nebyl v předmětné budově dříve zabudován, tudíž úpravy provedené na budově nelze považovat za opravu, ale za opravu vyšší kvality, která již naplňuje charakteristiku technického zhodnocení dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů. Podle Nejvyššího správního soudu došlo danými úpravami k rekonstrukci, neboť byly změněny technické parametry budovy zavedením elektroosmózy do zdiva a tím budova získala novou technickou vlastnost tj. schopnost zabraňovat vlhkosti ve zdivu.

Námitku společnosti A., spol. s r. o., že budova byla navracena do původního stavu, ve kterém byla budova suchá, pak mokrá a po úpravách je opět suchá a proto nedošlo k žádnému technickému zhodnocení, soud považuje za milnou. Podle Nejvyššího správního soudu není primárně důležitý důvod ani cíl opravy, ale stav po provedení úprav v konfrontaci se stavem před úpravami. Účel odvlhčení budovy je zcela jednoznačný, ale není vhodný pro posouzení skutečnosti, zda jde o opravy či technického zhodnocení. Provedení sanace metodou mírnou elektroosmózy vede ke konečnému stavu, kterým je zvýšení přirozené odolnosti budovy proti vlhkosti. Tím je budova do budoucna více odolná proti dalšímu zvlhčování. Z tohoto důvodu není možné považovat tyto úpravy za pouhou opravu budovy.

Z výše uvedených důvodu A spol., s r.o. neuspěla svými námitkami a kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta a označena jako nedůvodná.

Zhodnocení sporu

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v tomto sporu plyne vícekrát judikované pravidlo, že při posouzení technického zhodnocení nebo oprav není možné vycházet z toho, jak jsou úpravy nazvány. Je naopak nutné vycházet ze skutečného stavu věci a z porovnání stavu před úpravami a po provedených úpravách. Sanace zdiva metodou mírné elektroosmózy se ve zdech před úpravami nenacházela a její aplikací došlo ke zvýšení odolnosti budovy proti vlhkosti, čímž došlo ke kvalitativnímu zhodnocení stavby, proto je třeba na tuto úpravu pohlížet jako na technické zhodnocení. Za technické zhodnocení je nutné považovat i tzv. opravu vyšší kvality, ke které v tomto případě jednoznačně došlo.

Následující tabulka obsahuje argumenty jednotlivých zúčastněných stran.

Tabulka č. 5 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – A., spol. s r. o.	Žalovaný – FŘ v Hradci Králové	Nejvyšší správní soud
Chybné zhodnocení skutečného stavu věci – již z názvu metoda jednoznačně plyne, že jde o postup – odstranění velkosti – nikoli kvalitativní zlepšení stavu věci	Při sanaci vlhkého zdiva metodou mírné elektroosmózy dochází ke kvalitativnímu zhodnocení budovy – rekonstrukce – jedná se o technické zhodnocení	Z názvu nelze vyvodit skutečnost – je třeba konfrontovat stav před úpravami a stav po úpravách
Odstranění fyzického opotřebení – vlhkosti		Oprava vyšší kvality – o pouhou opravu by šlo v případě, kdyby elektroosmóza již byla přítomna ve zdech
Návrat v předešlý stav – dům nemůže být sušší než suchý		Milný argument – došlo ke zvýšení odolnosti vůči vlhkosti
V projektových podkladech ústavu památkové péče metoda označena jako oprava		Nelze vyvodit skutečnost z pojmenování činnosti
Stanovisko společnosti S. s. v. o., s. r. o.; stanovisko Ing. M. B., Csc., výtažky z odborné literatury		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 1 Afs 29/2006 - 87

4.6. 9 Afs 122/2007 – 88 ze dne 16. června 2008

Podstata sporu

Předmětem sporu je otázka, zda mají být náklady na pořízení nové verze software klasifikovány jako modernizace či rekonstrukce původní software verze nebo jako dodání nové samostatné verze software.

V případě modernizace či rekonstrukce software náklady ovlivní základ daně až v podobě odpisů dle odpisového plánu ze zvýšené vstupní ceny. V případě druhé možnosti, kterou je dodání nové samostatné verze, se s ohledem na využitelnost software, která je kratší než jeden rok, nejedná o dlouhodobý majetek, a proto může být základ daně snížen o celý náklad v roce jeho pořízení.

Investiční kapitálová společnost K B, a. s. (dále jen IKS KB) se kasační stížností domáhá zrušení rozhodnutí Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu.

Tímto rozhodnutím byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 1, jímž byla IKS KB doměřena daň za zdaňovací období roku 2000 ve výši 339 760 Kč.

Spor z pohledu žalobce

IKS KB kasační stížnost proti rozhodnutí Městského soudu v Praze opírá především o důvody uvedené v § 103 odst. 1. Těmito důvody je především nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Dále zdůrazňuje vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vady by mělo být rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušeno a konečně kasační stížnost opírá i o nepřezkoumatelnost rozsudku Městského soudu v Praze pro nedostatek důvodů, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

IKS KB namítá, že ke zjištěnému skutkovému stavu není možné uplatnit ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které se týká technického zhodnocení, protože předmětem nákupu krom běžných obslužných služeb bylo také poskytnutí minimálně jedné nové verze (upgrade) softwarového systému.

Názor IKS KB je takový, že nákupem nové verze software nedošlo k rekonstrukci ani modernizaci software podle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, protože je fakticky poskytován nový předmět soukromého práva. To neodpovídá charakteru modernizace nebo rekonstrukce, kterými se zpravidla mění kvalitativní vlastnosti původního předmětu. V souvislosti s tím IKS KB opakovaně namítá, že se správce daně zabýval pouze cenou uhrazenou za upgrade software, aniž by pojem upgrade byl jednoznačně definován. Tím rozhodnutí v tomto ohledu trpí vadou.

Další skutečnost, která je obsažena v kasační stížnosti, je postoj správce daně a následně i Městského soudu v Praze k odpisům ze zvýšené vstupní ceny software v případě, kdy je nákup dodatečné verze považován za technické zhodnocení.

Městský soud podle IKS KB nesprávně vyhodnotil situaci, kdy správce daně nezohlednil zvýšené odpisy ze zvýšené hodnoty majetku do doměření daně za dané zdaňovací období. Podle Městského soudu v Praze je uplatnění odpisů právem IKS KB a z tohoto důvodu měl zohlednit a uplatnit odpisy sám. V opačném případě daňový subjekt své oprávnění přenáší na správce daně a to není přípustné.

Vzhledem k rozhodnutí Městského soudu v Praze IKS KB upozorňuje na skutečnost, že dlouhodobý nehmotný majetek, na kterém mělo být podle správce daně provedeno technické zhodnocení, řádně odepisuje metodou zrychleného odepisování podle § 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a u této metody odepisování není dána možnost částečného odpisu, tedy odpis lze uplatnit ve výši stanovené § 32 nebo vůbec. Finanční orgány měly tedy zohlednit jimi zjištěné skutečnosti. Tím, že skutečnosti zohledněny nebyly, došlo k porušení zásad daňového řízení. Daňový subjekt nemůže v průběhu daňového řízení podávat dodatečné daňové přiznání a podávat ho po skončení kontroly by bylo v rozporu se zásadou efektivnosti. IKS KB zastává názor, že pokud si měla sama dopočítat odpisy, pak měla být vyzvána k doplnění neúplného podání a to se v daňovém řízení nestalo.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu je na základě smluv uzavřených s dodavatelem toho názoru, že došlo na software k tzv. upgrade, tedy technickému

zhodnocení. IKS KB nepředložila důkazy, které by tento názor vyvrátily. Tím IKS KB nedostala svého důkazního břemene.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud potvrdil názor Městského soudu v Praze, že IKS KB byla ve své argumentaci velice obecná a tím neunesla své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, protože správce daně nemusel toto ze své iniciativy zjišťovat sám.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba tzv. upgrade software instalací nové verze považovat za modernizaci tohoto systému, neboť vede k rozšíření vybavenosti a použitelnosti původního software. V této situaci není rozhodující, zda by v daném případě byla původní verze programu z technického hlediska či z pohledu autorských práv i nadále použitelná. Není totiž žádný reálný důvod, aby uživatel používal původní verzi v případě, kdy nová verze obsahuje prvky původní verze a zároveň obsahuje i další funkce, které původní verzi zdokonalují.

Námítka ohledně zohlednění odpisů vypočtených ze zůstatkové ceny software zvýšené o jeho technické zhodnocení, je dle Nejvyššího správního soudu důvodná. Nelze tvrdit, že by IKS KB neučinila podnět k provedení odpisů ze zůstatkové ceny zvýšené o technické zhodnocení předmětného majetku. Podle Nejvyššího správního soudu lze vycházet ze skutečnosti, že příslušný software již byl v majetku IKS KB evidován a výdaje na modernizaci byly zahrnuty v účetnictví, ačkoli o nich bylo nesprávně účtováno. Nelze tedy při dodatečném stanovení daně nezohlednit veškeré okolnosti, které byly zjištěny při daňové kontrole, protože IKS KB zřetelně projevila vůli uplatnit daňové odpisy ze zvýšené ceny majetku. Pokud finanční orgány měly za to, že je povinností stěžovatele uplatnit si odpisy ze zvýšené ceny samostatně, pak k tomu IKS KB měla být vyzvána a k tomu v daném sporu nedošlo.

Z tohoto důvodu označil Nejvyšší správní soud kasační námitku IKS KB jako důvodnou a zrušil rozhodnutí Městského soudu v Praze a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Zhodnocení sporu

V tomto sporu soud jednoznačně potvrdil skutečnost, že tzv. upgrade software a obecně nehmotného majetku je třeba považovat za modernizaci stávajícího software, protože má za následek rozšíření vybavenosti původního programu a není reálný důvod k využívání již překonané verze programu. Nejvyšší správní soud potvrdil také skutečnost, že by daňové orgány měly při doměření daně vzít v úvahu veškeré zjištěné skutečnosti, které vyšly během daňové kontroly najevo a zohlednit je při výpočtu doměření daně.

Tabulka č. 6 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – IKS KB	Žalovaný – FR pro hl. m. Prahu	Nejvyšší správní soud
Původní verze SW a nová verze SW – dva samostatné statky		Není reálný důvod k užívání zastaralé verze SW
Nejedná se o rekonstrukci ani modernizaci dle § 33 zákona o daních z příjmů – fakticky je pořizován nový předmět soukromého práva		Upgrade SW je třeba považovat za modernizaci SW – rozšíření vybavenosti původního programu
Není definován pojem upgrade	Smlouvy s dodavatelem SW – upgrade původní verze SW	
Správce daně měl zohlednit odpisy ze zvýšené vstupní ceny	Je na daňovém subjektu, aby své právo na odpisy uplatnil	Potvrzení argumentu žalobce – odpisy měly být zohledněny při doměření daně

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 9 Afs 122/2007 - 88

4.7. 5 Afs 44/2008 – 57 ze dne 12. února 2009

Podstata sporu

Podstatou sporu je posouzení charakteru stavebních prací, které byly provedeny na objektu „F“, který je umístěn ve skladovém areálu. Společnost VLTAVA HOLDING, a. s. vystupující v tomto sporu jako žalobce tvrdí, že na objektu „F“ došlo k opravě, protože byl vyměněn plášť dané budovy se stejnými technickými vlastnostmi jako původní. Žalovaný, Finanční ředitelství v Brně, je naopak toho názoru, že na předmětné budově došlo k technickému zhodnocení, protože nový plášť navíc poskytuje zateplení budovy. Tuto technickou vlastnost původní plášť podle Finančního ředitelství v Brně neměl a tím došlo k naplnění charakteristiky technického zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů. VLTAVA

HOLDING, a. s. neoprávněně zahrнула náklady na provedené úpravy do základu daně období, ve kterém byly úpravy provedeny.

Finanční úřad ve Zlíně dodatečným platebním výměrem snížil společnosti VLTAVA HOLDING, a. s. daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2002 z původní výše 1 202 521 Kč na částku 1 023 247 Kč. VLTAVA HOLDING, a. s. proti tomuto platebnímu výměru podala odvolání, které bylo Finančním ředitelstvím v Brně a následně i Krajským soudem v Brně zamítnuto.

Z tohoto důvodu podává VLTAVA HOLDING, a. s. kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Spor z pohledu žalobce

Společnost VLTAVA HOLDING, a. s. vznáší námitky ke 4 okruhům sporu:

- Finanční ředitelství v Brně nesplnilo řádně své přezkumné povinnosti ve vztahu k rozhodnutí správce
- náklady na stavební práce provedené na objednávku jsou opravou a nikoli technickým zhodnocením
- správce daně nepřípustně přesunul svou důkazní povinnost na VLTAVA HOLDING, a. s. a tím porušil daňový řád, když požadoval prokázání technického stavu před provedením úprav s odůvodněním toho, že na posouzení oprav a technického zhodnocení je třeba konfrontovat stav před provedenými úpravami a stav po provedených úpravách
- správce daně postupoval nezákonně při opatřování důkazů a nakládání s nimi

Podle společnosti VLTAVA HOLDING, a. s. došlo k pochybení Krajského soudu v Brně, když nesprávně vyložil důkazní břemeno a jeho přenos podle § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, protože předložením důkazních prostředků (smlouva o dílo, výslech svědků a prohlášení znalce) bylo důkazní břemeno uneseno a následně správcem daně nebylo vyvráceno. Není možné chtít další důkazní prostředky s odkazem, že předložené důkazní prostředky nejsou dostatečné na to, aby prokázaly tvrzené skutečnosti. Svědek Č. jednoznačně potvrdil, že původní konstrukce objektu před úpravami zateplení již obsahovala.

Dále se společnost VLTAVA HOLDING, a. s. v kasační stížnosti vyjadřuje k nezákonnosti, když ji nebylo umožněno nahlédnout do znaleckého posudku Ing. S., o který se rozhodnutí správce daně významně opírá. Poté nebylo dostatečně přihlédnuto ke svědectví společností navržených osob, které dokazují, že při stavebních úpravách nedošlo ke změně technických parametrů.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Brně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí především z důvodu, že požadavek na prokázání stavu před provedením a po provedení prací logicky plyne z pojmu technické zhodnocení a že rozsah úprav na objektu nesvědčil o pouhém odstranění fyzického opotřebení.

Dále nesouhlasí, že by se stav věci měl posuzovat pouze na základě smlouvy o dílo a dále odkazuje na vyjádření k žalobě.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Sporné v daném případě není podle Nejvyššího správního soudu to, že došlo k výměně pláště na objektu „F“, ale jaké technické parametry měl původní plášť objektu. Již dříve bylo Nejvyšším správním soudem judikováno, že pro posouzení toho, zda došlo danými úpravami k technickému zhodnocení, je nutné konfrontovat technický stav nemovitosti před provedenými úpravami a technický stav nemovitosti po provedení stavebních úprav.

V případě, kdy by původní plášť byl vybaven tepelnou izolací a postupem času došlo k jeho opotřebení natolik, že by již neplnila svoji funkci, pak by stavební úprava mohla být považována podle pokynu Ministerstva financí D-300 za opravu. V případě, kdy původní plášť zateplen nebyl, pak mají stavební úpravy vliv na užitnou hodnotu budovy a je nutno s nimi nakládat jako s technickým zhodnocením.

Další námitky společnosti VLTAVA HOLDING, a. s. míří především k výkladu důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu, na základě kterého je především na daňovém subjektu, aby prokázal skutečnosti, které tvrdí v daňovém přiznání.

Společnost VLTAVA HOLDING, a. s. předběžně unesla své důkazní břemeno, když doložila správci daně příslušné doklady, že o sporných nákladech bylo účtováno jako o běžných výdajích v daném účetním období. Tím přenesla daňové břemeno na správce daně, který musel předložit důvodné pochyby o nevěrohodnosti, neúplnosti a neprůkaznosti údajů daného případu.

Podle Nejvyššího správního soudu tohoto správce daně dostál a identifikoval konkrétní skutečnosti, které dokazují nevěrohodnost, neúplnost a neprůkaznost účetnictví společnosti VLTAVA HOLDING, a. s. a tím dostál svého důkazního břemene dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Z tohoto důvodu vyzval správce daně společnost, aby předložila projektovou dokumentaci a poté, co ji společnost VLTAVA HOLDING, a. s. nepředložila, opatřil správce daně znalecké posudky, které dokazují, že na předmětném objektu před provedením úprav nebyl systém zateplení zabudován ve zdech ani ve střeše objektu.

Nejvyšší správní soud souhlasí s Finančním ředitelstvím v Brně, že na základě smlouvy o dílo nebylo možno posoudit stav před provedenými úpravami a nelze tedy tuto smlouvu o dílo z důvodu obecnosti považovat za věrohodnou.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno a opět je na společnosti VLTAVA HOLDING, a. s., aby tyto důkazy vyvrátila a dodala nová tvrzení, které vyvrátí důkazy správce daně.

Nejvyšší správní soud souhlasí se společností VLTAVA HOLDING, a. s., že správce daně nemůže vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale v daném případě může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, co tvrdí stěžovatel sám v daňovém přiznání. Toto důkazní břemeno společnost neunesla, protože zanedbala či podcenila potřebu věrohodně prokázat oprávněnost zaúčtování nákladů na předmětné stavební práce jako nákladů na běžné opravy a v rámci daňové kontroly pak nebyla schopna tento nedostatek doplnit.

Podle Nejvyššího správního soudu nepochybil Krajský soud v Brně ani v případě, kdy posoudil smlouvu o dílo a svědectví pana Č. a svědectví pana Š. jako nevěrohodné a nedostačující, protože je zřejmé, že svědek odpovídal na většinu dotazů nejistě a vyhýbavě a druhý svědek pan S. dovozoval skutečnost pouze

nepřímo, že pokud by původně v objektu nebylo zateplení, pak by v objektu nebylo možno uchovávat elektrické kabely, které při teplotě – 5 °C praskají.

Nejvyšší správní soud shledal jako nedůvodnou i námitku nemožnosti nahlížení do spisu k prostudování znaleckého posudku Ing. S. Daňovému subjektu bylo umožněno nahlídnout na znalecký posudek Ing. S, avšak nebylo mu umožněno pořídit kopie z důvodu časové tísně úřednic. Byl však o tomto předem informován, proto není možné tuto námitku považovat jako důvodnou.

Z výše uvedeného není možné dojít k jinému závěru než, že Nejvyšší správní soud označil kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

Zhodnocení sporu

Tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud potvrzuje již vícekrát judikované pravidlo, kdy je daňový subjekt toho názoru, že na jeho dlouhodobém majetku byly provedeny úpravy, které mají charakter opravy, pak je třeba, aby během daňového řízení byl schopen doložit stav majetku před provedenými úpravami. Pouze konfrontací stavu před úpravami a stavu po úpravách je možné jednoznačně určit, zda na daném objektu došlo k opravě či technickému zhodnocení. Nejvyšší správní soud dále v tomto rozsudku jednoznačně stanovuje pravidla pro přesouvání důkazního břemene při daňovém řízení mezi daňovým subjektem a správcem daně. Důkazní břemeno se z daňového subjektu přesouvá na správce daně pouze v případě, kdy předloží takové důkazy, které jsou věrohodné a potvrzují subjektem tvrzené skutečnosti. Poté je na správci daně, aby přednesl důkazy, které vyvrátí pravdivost důkazů přednesených daňovým subjektem. V případě, kdy se toto správci daně podaří, pak je opět na daňovém subjektu, aby tyto argumenty vyvrátil.

Následující tabulka zobrazuje argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 7 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – VLTAVA HOLDING, a.s.	Žalovaný – FŘ v Brně	Nejvyšší správní soud
Nesprávné posouzení skutečného stavu věci – zateplení již bylo obsaženo v plášti budovy	Je třeba doložit stav před úpravami a stav po provedených úpravách	Potvrzení argumentu žalovaného – je třeba doložit stav před a po úpravách
Nepřípustné přesunutí daňového břemene – doložil smlouvu o dílu, výpověď svědků, prohlášení znalce	Smlouva o dílo není dostatečný důkazní prostředek, nevěrohodnost svědků	Potvrzení argumentu žalovaného – na základě smlouvy o dílo není možné určit stav před úpravami – žalobce neustál své důkazní břemeno
Nezákonnost postupů při opatřování důkazů – neumožněno nahlédnutí do spisu a pořízení kopie		Nahlédnutí do spisu bylo umožněno – nedošlo k vadám, které by měly vliv na nezákonnost rozhodnutí

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 5 Afs 44/2008 - 57

4.8. 2 Afs 112/2007 – 92 ze dne 10. června 2008

Podstata sporu

Hlavní podstatou tohoto sporu je, zda náklady na opravu kotelny – výměnu nevyhovujícího kotle typu Vihorlat AKV 115 za dva kotle typu ATMOS KOMBI s celkovým výkonem 80 kW, je možné posoudit jako opravu zastaralého kotle nebo zda se jedná o technické zhodnocení konkrétně modernizaci původního kotelního zařízení.

Společnost ROKA, spol. s r.o. vystupuje v tomto sporu jako žalobce, protože nesouhlasí s rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a následně jeho potvrzením Krajským soudem v Ústí nad Labem, kterým bylo potvrzeno dodatečné doměření daně společnosti ROKA, spol. s r.o. ve výši 267 258 Kč.

Společnost ROKA, spol. s r. o. se včasně podanou kasační stížností k Nejvyššímu správnímu soudu domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního z důvodu nesprávného posouzení právní otázky Krajským soudem v Ústí nad Labem.

Spor z pohledu žalobce

Společnost ROKA, spol. s r. o. se domnívá, že výdaje vynaložené na opravu kotelny v objektu Bozokov provedenou v roce 2002 je možno považovat za náklady podle § 24 odst. 1 č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, neboť je možno je považovat za opravy majetku.

Při opravě došlo k výměně nevyhovujícího kotle typu Vihorlat AKV 115 za dva kotle typu ATMOS KOMBI s výkonem dohromady 80 kW. Zároveň došlo i k opravě kotelny a oba kotle byly napojeny do stávajícího topného systému.

Podle společnosti ROKA, spol. s r. o. správce daně nesprávně posoudil výměnu kotle jako modernizaci a náklady vyloučil ze základu daně v roce jejich vynaložení. Toto správce daně odůvodnil tím, že původní kotel bylo možné nahradit kotlem Verner G75 o výkonu 75 kW a tím by došlo k pouhé opravě fyzicky zastaralého původního kotle. S tímto názorem ROKA, spol. s r. o. nesouhlasí, neboť správce daně vycházel z vyjádření společnosti VERNER a. s., která je výrobcem kotle VERNER G75, která si tím hájí své obchodní zájmy a v názoru správce daně vidí účelovost.

Společnost ROKA, spol. s r. o. dále namítá, že každá demontáž původního kotle a montáž nového kotle je spojena s nezbytnou instalací, napojením na stávající rozvody a toto správce daně a následně ani Krajský soud v Ústí nad Labem nijak nezohlednil.

Ke kasační stížnosti společnost ROKA, spol. s r. o. přiložila vyjádření projektanta S. Z., revizního technika A. H. a firmy INRES společnost s r. o., kde byly vyjasněny názory k povaze úprav provedených v kotelně.

Spor z pohledu žalovaného

Z pohledu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a Krajského soudu v Ústí nad Labem se jednoznačně jedná o technické zhodnocení kotelny, neboť došlo ke zlepšení využitelnosti nového zařízení a z tohoto důvodu nelze výměnu považovat za uvedení věci do původního stavu.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud shrnul názor Krajského soudu v Ústí nad Labem tak, že skutečností, že došlo k výměně jednoho kotle za dva kotle, bylo rozšířeno technické využití kotelný, protože dva kotle mohou pracovat samostatně nebo společně a na základě této variability došlo ke zvýšení technického využití kotelný. Lze však spatřovat logický rozpor, protože není jednoznačné, zda by výměna kotle za jiný jediný kotel byla považována za samotnou opravu.

V tomto případě je podle Nejvyššího správního soudu třeba přihlídnout ke skutečnosti, zda měla společnost ROKA, spol. s r.o. jinou možnost, jak kotel opravit. Při skutečnosti, že by daňový subjekt neměl jinou možnost kotel opravit, pak by rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem vedlo k tomu, že jej odrazuje od komplexních oprav, které nebudou daňově uznatelnými. V situaci, kdy daňový subjekt má jinou možnost výměny, pak je třeba posoudit, zda výměna jednoho kotle za jeden kotel představuje takový rozdíl technických parametrů oproti výměně za dva kotle, že má být daňově zvýhodněna.

Nejvyšší správní soud se domnívá, že Krajský soud pochybil, když nebral za relevantní stanoviska projektanta S. Z. a revizního technika A. H., která by mohla být v dané otázce určující.

Na základě výše uvedeného označil Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako důvodnou a navrátil spor Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu prozkoumání s ohledem na názory Nejvyššího správního soudu.

Zhodnocení sporu

Na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je zajímavé, že akceptuje výměnu jednoho kotle za dva kotle jako opravu, i když výměna kotlů vede k vyšší variabilitě využitelnosti a k vyšší výkonnosti kotlů. Toto Nejvyšší správní soud akceptuje za předpokladu, že nebude možné pořídit obdobný kotel jako původní anebo pokud bude posouzeno, že výměna kotle za dva nepředstavuje takový rozdíl z hlediska změny účelu nebo technických parametrů. V případě kdyby nebylo možné pořídit obdobný kotel, pak by neuznání opravy vedlo k preferenci malých nutných oprav před komplexními opravami. Z tohoto rozhodnutí je možné

pozorovat, že je třeba technické zhodnocení posuzovat komplexně i v souvislosti s podmínkami okolí.

Následující tabulka zobrazuje názory zúčastněných stran.

Tabulka č. 8 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – ROKA, spol. s r.o.	Žalovaný – FŘ v Ústí n. L.	Nejvyšší správní soud
Nesprávné posouzení skutečného stavu věci – při výměně kotle došlo k opravě	1 kotel nahrazen 2 – vyšší výkon, variabilní provozní režim – technické zhodnocení	Je třeba zhodnotit, zda je možné výměna za 1 obdobný kotel; poté zvážit zda došlo k významné změně účelu a technického využití
FŘ vychází z názoru Verner a.s. – ovlivněno obchodními zájmy	Verner a. s. vyrábí kotle odpovídající původnímu kotli – výměna za tento kotel by byla považována jako oprava	
Vyjádření projektanta S. Z., revizního technika A.H. a firmy INRES spol. s.r.o.	Vyjádření irelevantní	Bylo by vhodné vzít v úvahu vyjádření navrhované žalobcem – mohou být relevantní pro rozhodnutí

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 2 Afs 112/2007 - 92

4.9. 2 Afs 5/2006 – 96 ze dne 23. března 2007

Podstata sporu

Podstatou sporu mezi Ing. P. Z., který v tomto případě vystupuje jako žalobce a stěžovatel, a Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu je skutečnost, zda je možné považovat za výdaje podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů výdaje na tvorbu rezervy na opravu dvojdomku, který má v Ing. P. Z majetku.

Správce daně a následně i Městský soud v Praze se domnívají, že nelze za výdaje na tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů považovat výdaje na odstranění závad a nedodělků stavby, které zavinil dodavatel stavby.

Z tohoto důvodu byla Ing. P. Z. doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 3 559 136 Kč, která byla následně na základě odvolání snížena na částku 2 889 048 Kč. Přesto Ing. P. Z. nesouhlasí s rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a následně s rozhodnutím

Městského soudu v Praze a podává kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Spor z pohledu žalobce

Ing. P. Z. se dle svého názoru nedopustil chyby v situaci, kdy uplatnil v letech 1993 – 1995 do daňových výdajů částku 10 200 000 Kč, kterou deklaroval jako rezervu na opravu hmotného majetku podle zákona č. 593/1992 Sb., zákona o rezervách. Z této částky čerpal pouze 157 774 Kč a zbývající část v následujících letech rozpustil do výnosů.

Podle Ing. P. Z. vycházel Městský soud v Praze nesprávně z definice oprav z předpisu FMF Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, přestože se tento předpis na něj nevztahuje, protože nemá povinnost vést podvojný účetnictví. Ing. P. Z. neuplatňoval výdaje na tvorbu rezerv v rámci dílčího daňového základu dle ustanovení § 7 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, ale v rámci ustanovení § 9 tohoto zákona jako součást dílčího základu daně příjmů z pronájmu.

Ing. P. Z. dále namítá, že neporušil definici oprav obsaženou v předpisu FMF. Podle předpisu FMF je oprava, na kterou je možné tvořit daňově uznatelnou rezervu na opravy hmotného majetku, definována jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Podle Ing. P. Z. Městský soud v Praze zcela nesprávně usoudil, že není možné tvořit rezervu dle § 7 zákona o rezervách na opravu závad, které vznikly ještě v době záruční lhůty nebo se projeví v důsledku špatné technologie stavby a nekázně dodavatele nebo v důsledku vad použitých materiálů u nové stavby. Městský soud svůj názor opírá o to, že provedením oprav na vlastní náklady Ing. P. Z. vyloučil povinnosti dodavatele stavby, které mu plynou z reklamace. K této skutečnosti Ing. P. Z. namítá, že přestože u zhotovitele řádně reklamoval závady stavby, nebylo v jeho moci žádné plnění z dodavatele dostat, protože již byl v platební neschopnosti. Rezervu Ing. P. Z. vytvářel až v době, kdy bylo prokazatelné, že musí závady odstranit vlastními náklady bez ohledu na záruční

lhůtu. Jako další důkaz prokázání toho, že nepostupoval v rozporu se zákonem Ing. P. Z. namítá, že s opravami pouze začal v objemu statisíců korun a celková potřeba provedených oprav je v řádu milionů. Podstatná část rezerv tedy nebyla využita a z daňového hlediska jde pouze o časový posun, kdy snížení základu daně v roce 1994 je kompenzováno zvýšením základu daně v roce 1998.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu zmiňuje, že ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je závazné pro subjekty uplatňující výdaje ve skutečné výši nezávisle na tom, zda účtují v soustavě podvojného či jednoduchého účetnictví nebo zda vedou daňovou evidenci příjmů a výdajů.

Dalším argumentem, který uvádí Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, je skutečnost, že pojem oprava není v zákoně vymezen a je nutno na něj pohlížet jako na odstraňování částečného fyzického opotřebení nebo poškození. Z tohoto důvodu nepovažuje Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu za možné, aby výdaje na odstranění závad a nedodělků stavby byly zahrnutelné mezi opravy hmotného majetku, na které lze tvořit rezervy podle ustanovení § 7 zákona o rezervách.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

V zápisu o předání a převzetí stavebních prací je uveden soupis zjištěných vad a nedodělků. Nejvyšší správní soud dále zjistil skutečnost, že se Ing. P. Z. písemnými urgencemi směřovanými na dodavatelskou firmu H. snažil zajistit nápravu zjištěných vad na stavbě. Z prohlášení bývalých zaměstnanců firmy H. a jednatele společnosti D., která je obchodním partnerem firmy H. Nejvyšší správní soud dovodil, že již v době provádění prací na stavbě firma H. neplatila některé pohledávky, byla v platební neschopnosti a nebyla schopna vyřizovat reklamace zákazníků.

Podle Nejvyššího správního soudu je na tento spor klíčovým aplikovaným zákonným ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. zákona o daních z příjmů, na jehož základě jsou daňově uznatelnými výdaji i rezervy,

jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách.

V zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách podle Nejvyššího správního soudu není možné nalézt definici pojmu oprava hmotného majetku, avšak lze z něj vymezit některé negativní definiční znaky, kterými jsou:

- za opravu nelze považovat technické zhodnocení hmotného majetku
- rezervu na opravy nelze tvořit u majetku určeného k likvidaci a nejedná se ani o opravu v důsledku nepředvídané či nahodilé události či o opravu pravidelně se opakující
- rezervu nelze vytvářet na výdaje na pořízení hmotného majetku

Z tohoto lze učinit závěr, že zákon nezakazuje Ing. P. Z., aby zahrnul mezi daňově uznatelné výdaje také rezervy na opravu hmotného majetku i v případě odstranění závad způsobených zhotovitelem na novostavbě.

Ing. P. Z se však podle Nejvyššího správního soudu mylí, pokud si myslí, že na něj bylo nesprávně aplikováno opatření FMF pro osoby vedoucí podvojně účetnictví, neboť Městský soud v Praze využil pouze výklad pojmu opravy, který je zde obsažen. Městský soud využil tento předpis pouze jakousi doktrínu, definici pojmu oprava.

Za nesprávnou argumentaci Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a následně i Městského soudu v Praze lze považovat to, že se domnívají, že Ing. P. Z. svým postupem vyloučil, aby dodavatel splnil své povinnosti plynoucí z reklamačního řízení. Tímto byly nesprávně posouzeny okolnosti případu, kdy již v době předání nebyl dodavatel schopen dostat svým závazkům plynoucím z reklamačního řízení a Ing. P. Z. se marně snažil o reklamaci vad na stavbě.

Na konci rozsudku nad rámec této kasační stížnosti Nejvyšší správní soud podotýká, že se Městský soud v Praze již zcela obdobnou otázkou zabýval v rozsudku sp. Zn. Ca 153/2004 a dospěl ke zcela opačnému závěru. Tento rozsudek Městský soud v Praze odůvodnil argumenty, že žádné ustanovení zákona nebrání skutečnosti, aby si daňový subjekt mohl tvořit rezervy na opravy hmotného majetku, které spočívají v odstranění závad způsobených zhotovitelem

na novostavbě. Skutečnost, jestli žalobce mohl požadovat odstranění těchto závad na zhotoviteli nemovitosti, v tomto případě podle Městského soudu v Praze není relevantní. Podstatné pouze je, že rezerva bude vytvořena a použita právě na opravu dané stavby.

Na základě výše zmíněných argumentů Nejvyšší správní soud označil kasační stížnost jako důvodnou, rozsudek Městského soudu zrušil a vrátil ho tomuto soudu k dalšímu projednání.

Zhodnocení sporu

Jelikož je tento judikát úzce spjatý s následujícím judikátem (jde o stejný případ v následujícím roce), je zhodnocen najednou s níže popsáním sporem.

4.10. 7 Afs 108/2006 – 153 ze dne 22. března 2007

Podstata sporu

V tomto sporu Nejvyšší správní soud projednává otázku stejnou jako v předchozím, avšak je posuzován spor v následujícím roce. Rozdílem oproti předchozímu sporu je odlišný postoj Městského soudu v Praze, který dal tentokrát za pravdu žalobci Ing. P. Z. a zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, kterým byla Ing. P. Z. doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 1 528 329 Kč z důvodu neoprávněné tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podává Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Podstatou sporu je opět otázka posouzení, zda Ing. P. Z. vytvořenou rezervu na opravu hmotného majetku, tentokrát v roce 1995, je možné považovat za rezervu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství pro hl. město Prahu, které vystupuje v tomto sporu jako stěžovatel, nesouhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, když z právních

ustanovení dovedl skutečnost, že žádné ustanovení zákona o daních z příjmů ani jiného právního předpisu nebrání tomu, aby si daňový subjekt vytvořil rezervy na opravu hmotného majetku, která spočívá v odstranění závad způsobených zhotovitelem na novostavbě.

Finanční ředitelství pro hl. město Prahu rozporuje skutečnost, že pokud Městský soud v Praze vykládá definici opravy jako činnosti směřující k uvedení věci v předchozí stav, tj. stav před závadou či poškozením, a zároveň tvrdí, že nic nebrání tomu, aby si daňový subjekt tvořil rezervy na opravu hmotného majetku, která spočívá v odstranění závad, které způsobil zhotovitel na novostavbě, pak si v daném případě odporuje. Ing. P. Z. si podle Finančního ředitelství pro hl. město Prahu tímto kumuluje prostředky na dokončení nedodělků a odstranění závad stavby. Nejde o činnosti, které směřují k uvedení věci v předchozí stav.

Navíc podle předložených dokladů byly nedodělky a závady takového rozsahu, že oproti původní ceně objektu, která činila 7 141 415 Kč, vytvořil účastník rezervy v letech 1993 – 1995 ve výši 10 200 000 Kč.

Nezákonnost tvorby rezervy spatřuje Finanční ředitelství ve skutečnosti, že rezerva nebyla tvořena na činnosti, které vedou hmotný majetek v předchozí stav. Předchozím stavem byl objekt, který vykazuje nedodělky a závady. Z tohoto důvodu se Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu domnívá, že činnosti, na které byla rezerva tvořena, nespádají pod zákonem stanovené činnosti, na které by mohla být daňová rezerva na opravu hmotného majetku tvořena.

Vzhledem ke skutečnosti, že stavba byla Ing. P. Z. předána s nedodělky a závadami, vedou činnosti nikoli k odstranění fyzického opotřebení nebo k navrácení v předchozí stav, ale vedou k dokončení stavby. Z tohoto důvodu by pak jakékoli financování stavby, která je předávána s nedodělky, bylo považováno jako oprava hmotného majetku. Daňový dopad by to mělo takový, že výdaje na nedodělky stavby by bylo možné zahrnout do výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů a nezvyšovaly by vstupní cenu majetku.

Spor z pohledu žalobce

Ing. P. Z. označil tvrzení Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu za zavádějící. Je podle něj třeba posuzovat charakter činností, které jsou prováděny. Stavba byla zhotovitelem předána ve stavu, kdy bylo nutné vady odstranit. Podle Ing. P. Z. byly rezervy tvořeny na závady, které vznikly až v průběhu času při záruční lhůtě a nebylo u nich zjistitelné, zda vznikly zaviněním dodavatele nebo užíváním.

Z inventárních karet vyplývá, že opravy byly tvořeny na opravy jako je statické zajištění domu oproti sesuvu při odkopávání, opravu tepelných izolací stropů a mramorových desek, opravu stropů v garáži, parapetů oken vč. izolací. Opravy byly reklamovány, avšak již při reklamaci bylo jisté, že krachující zhotovitel není schopen svým závazkům plynoucím z reklamace dostát.

Ke skutečnosti, že tvorba rezerv převýšila hodnotu nového majetku Ing. P. Z. podotýká, že pořizovací cena objektu je cenou z roku 1992 za novostavbu dodavatele, který zvítězil ve výběrovém řízení kvůli velmi nízké ceně. Naopak výše rezerv se odvíjí podle cen z let 1993 – 1995, kdy došlo k významnému cenovému nárůstu, a po protrpěných zkušenostech jsou ceny stanovovány na základě cen solidních dodavatelů.

Na základě těchto argumentů navrhuje Ing. P. Z. zamítnout kasační stížnost.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud připomíná, že klíčovým ustanovením pro posouzení dané věci je ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle nějž jsou výdaji také rezervy a opravné položky dle zvláštního zákona. Tímto zvláštním zákonem je bezesporu zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách. Ze znění § 7 tohoto zákona je možné vymezit již výše zmíněné negativní definiční znaky, na které nemůže být rezerva tvořena. Za opravu nelze považovat technické zhodnocení hmotného majetku, rezervu na opravy nelze tvořit u majetku určeného k likvidaci a na opravu v důsledku nepředvídané události a na pravidelně opakující se opravy. Nakonec rezervu nelze tvořit ani na výdaje na pořízení hmotného majetku.

Je nesporné, že Ing. P. Z. nemá snahu o technického zhodnocení hmotného majetku, nýbrž jeho snahou je uvedení stavby do takového stavu, který ji umožní

plně využívat. Je patrné, že se nejedná o pravidelnou opravu, ale zjištěné závady byly natolik intenzivní, že znemožňovaly běžné dlouhodobé užívání.

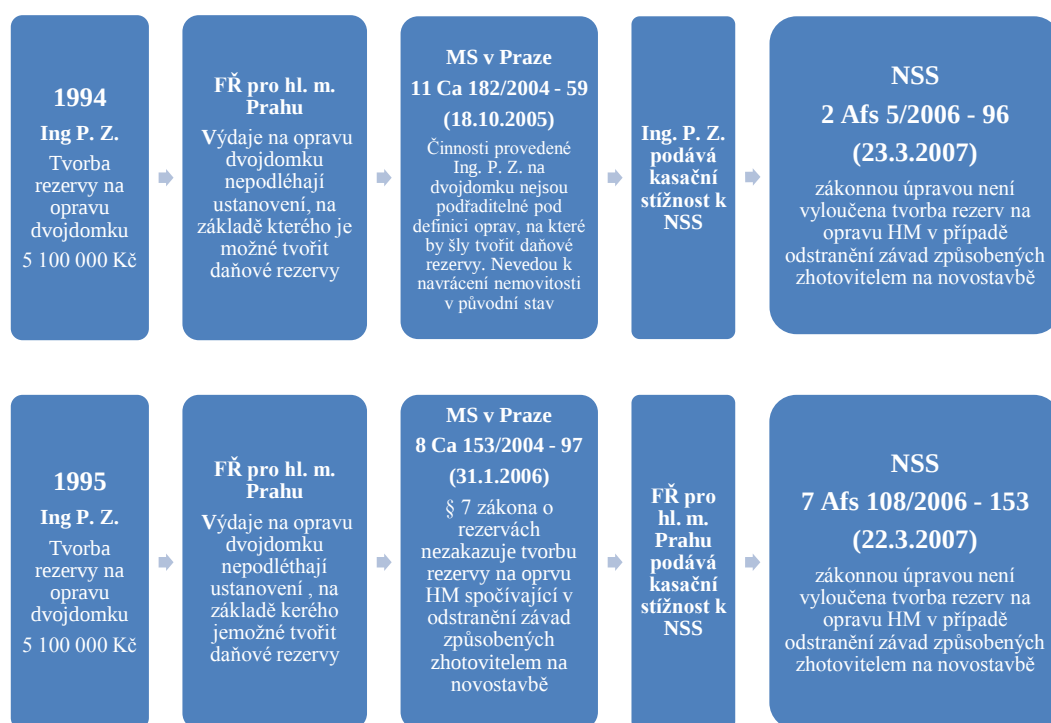
Není sporu ani o tom, že s přihlédnutím k ceně vytvořená rezerva nezakrývá vytváření výdajů na samotné pořízení hmotného majetku.

Nejvyšší správní soud uzavírá tuto otázku s tím, že zákonná ustanovení nevylučují tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku na opravy způsobené zhotovitelem na novostavbě. Z tohoto důvodu se Městský soud v Praze nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona o dani z příjmů a kasační stížnost zamítl.

Zhodnocení sporu

Na případu Ing. P. Z. je zajímavý vývoj názoru Městského soudu v Praze na tuto problematiku. Vývoj tohoto sporu znázorňuje následující obrázek.

Obrázek č. 1 – Vývoj případů Ing. P. Z



Zdroj: Vlastní zpracování na základě 2 Afs 5/2006 – 96 a 7 Afs 108/2006 - 153

Městský soud v Praze se nejprve ztotožnil s názorem Finančního ředitelství pro hl. město Prahu a rozhodl, že výdaje v roce 1994 na odstranění závad zaviněných

dodavatelem nespádají do zákonem definovaných výdajů, na které je možné tvořit rezervy na opravu majetku. O tři měsíce později Městský soud rozhodl o tvorbě stejné rezervy v roce 1995 tak, že dal za pravdu Ing. P. Z. a označil tvorbu rezervy jako odpovídající definicím zákona o rezervách. Na obě rozhodnutí Městského soudu v Praze byly podány kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu. Je zajímavé, že kasační stížnosti byly nejvyšším správním soudem řešeny každá jiným senátem. I přes tuto skutečnost Nejvyšší správní soud zmínil v rozhodnutích Městského soudu v Praze rozpor a k oběma kasačním stížnostem pojal stejné stanovisko. Jako klíčové ustanovení pro posouzení dané věci označil ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a ustanovení § 7 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud v obou sporech přednesl stejný závěr, že zákonná úprava nevylučuje, aby daňový subjekt tvořil rezervy na opravu hmotného majetku i v případě odstranění závad na novostavbě způsobených zhotovitelem.

4.11. 5 Afs 106/2008 – 47 ze dne 14. prosince 2009

Podstata sporu

Přední otázkou v tomto sporu je posouzení nákladů vynaložených na stavební práce na nemovitosti v Ústí nad Labem. Žalobce a současně i stěžovatel P. N. se domnívá, že na nemovitosti došlo pouze k úpravám, které vedly k navrácení nemovitosti do původního stavu odstraněním fyzického opotřebení. Správce daně s potvrzením Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a následně i Krajského soudu v Ústí nad Labem došel k závěru, že úpravy na dané nemovitosti vedly k změně účelu užívání nemovitosti a tím došlo k naplnění charakteristiky technického zhodnocení dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů.

Z toho důvodu byla panu P. N. v rámci daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 117 914 Kč. Proti tomuto rozhodnutí pan P. N. podal odvolání, na základě kterého mu bylo částečně vyhověno a doměření daně z příjmů fyzických osob bylo sníženo na částku 113 466 Kč.

Žalobce P. N. přesto podal proti poslední zmíněnému doměření daně odvolání, které bylo Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem a následně i Krajským soudem v Ústí nad Labem zamítnuto.

Spor z pohledu žalobce

Podle žalobce P. N. správce daně nesprávně posoudil úpravy provedené na nemovitosti v Ústí nad Labem, když provedené práce označil jako technické zhodnocení. Svůj závěr správce daně nesprávně opřel o znalecký posudek ze dne 10. 11. 1998, který byl přílohou kupní smlouvy nemovitosti ze dne 15. 4. 1999, na základě které P. N. získal polovinu předmětné nemovitosti.

Znalecký posudek, který předložil správce daně, uvádí, že se v dané nemovitosti nacházela v prvním patře restaurace a v dalších patrech zdevastované byty. Vzhledem k tomu, že po úpravách byly v budově pronajímány převážně kancelářské prostory, pak je podle správce daně zřejmé, že stavebními úpravami došlo ke změně účelu užívání budovy.

S tímto závěrem P. N. nesouhlasí a jako důkazní prostředek předkládá výpis z katastru nemovitostí ze dne 21. 4. 1999, kde byla předmětná nemovitost označena jako nemovitost občanské vybavenosti, nikoli objekt bytový. Dále předkládá jako důkazní prostředek technickou zprávu vypracovanou projektantem J. P. z roku 1999, která zajistí porovnání původního stavu nemovitosti se stavem po provedených stavebních úpravách. Na základě těchto důkazních prostředků je podle P. N. jednoznačné, že stavební úpravy měly pouze charakter udržovací. Podle technické zprávy byla budova i před úpravami využívána jako nemovitost občanské vybavenosti.

Podle P. N. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem a následně i Krajský soud v Ústí nad Labem opomenuly případy, kdy se na nemovitosti provádějí práce obojího charakteru (práce vedoucí ke změně účelu využití nemovitosti a práce udržovací).

Názor, že na nemovitosti byly provedeny pouze práce udržovací, potvrzuje podle P. N. ještě skutečnost, že stavební úpravy byly provedeny pouze na základě

ohlášení stavebnímu úřadu. To by v případě stavebních úprav vedoucích ke změně účelu využití stavby nebylo možné.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se domnívá, že P. N. neunesl své důkazní břemeno, když předložil technickou zprávu projektanta J. P. z roku 1999. Z této zprávy vyplývá, že se v suterénu nemovitosti nacházely sklepy, v prvním patře restaurace a další patra byla pravděpodobně využívána jako prostory pro administrativní činnosti.

Na důkaz tvrzení, že stavební úpravy naplňují charakteristiku technického zhodnocení, správce daně sám obstaral posudek znalce J. Č., ve kterém bylo na rozdíl od technické zprávy pana J. P. uvedeno, že v předmětné nemovitosti se v druhém a třetím podlaží nacházely zdevastované byty. Z posouzení těchto dvou důkazních prostředků správce daně přisuzuje větší důležitost znaleckému posudku vypracovanému znalcem v oboru cen a odhadů nemovitostí a z toho důvodu podle správce daně pan P. N. neprokázal, že se před úpravami v budově nacházely administrativní prostory.

K výpisu z katastru nemovitostí správce daně odkázal na vyjádření Katastrálního úřadu pro Ústecký kraj, kde je zmíněna skutečnost, že v případě, kdy je nemovitost užívána k více účelům, pak se do katastru nemovitostí zapisuje pouze jeden účel a Katastrální úřad již nekontroluje, zda je to účel pravdivý.

Z výše uvedeného Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud potvrzuje, že se spor týká posouzení skutečnosti, zda náklady na provedené stavební úpravy jsou opravou či technickým zhodnocením nemovitosti. Zároveň Nejvyšší správní soud dává za pravdu Krajskému soudu, když konstatoval, že opravou by stavební úpravy byly, pokud by uváděly nemovitost do původního stavu bez změny účelu užívání.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, že v daném sporu není rozhodující charakter stavebních prací, které P. N. nahlásil stavebnímu úřadu. Nelze tedy vyvodit závěr ze skutečnosti, že P. N. na stavebním úřadě provedl pouze ohlášení stavebních úprav, protože toto ohlášení nemusí odpovídat skutečnosti.

Nejvyšší správní soud dále souhlasí s Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem a následně i Krajským soudem, že k posouzení toho, zda stavební úpravy naplňují charakteristiku oprav či technického zhodnocení, je nejpodstatnější konfrontovat stav nemovitosti před provedenými úpravami a po provedených úpravách. Důkazní břemeno v této situaci nese právě P. N., který musí dokázat právě porovnáním původního a následného stavu skutečnost, že na nemovitosti nebyly provedeny úpravy takové, které mají charakter technické zhodnocení, ale pouze úpravy, které vedou k navrácení nemovitosti do stavu, ve kterém se nemovitosti již nacházela.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu finančním orgánům i Krajskému soudu v Ústí nad Labem, když vyhodnotily posudek znalce J. Č. za věrohodnější než technickou zprávu projektanta J. P., kde byl původní stav pouze odhadován. Z posudku znalce J. Č. a z místního šetření jednoznačně vyplývá, že původně v předmětné nemovitosti byla restaurace a dále ve vyšších patrech zdevastované byty, které byly stavebními úpravami změněny na prodejnu motocyklů a kancelářské prostory.

K námitce pana P. N., že v daném zdaňovacím období byly provedeny pouze úpravy tzv. neutrálního charakteru, které samy o sobě nepředurčují charakter prací, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než opět souhlasit, že výměna oken, klempířských prvků, výměna podlah a oprava omítky nemusí být technickým zhodnocením, avšak P. N. neunesl své důkazní břemeno a tuto skutečnost neprokázal. Naproti tomu správce daně předložením znaleckého posudku J. Č. své důkazní břemeno ustál.

Pokud P. N. naznačuje, že stavební práce byly rozděleny do dvou projektů či etap a v daném období prováděl pouze udržovací práce, pak musí toto své tvrzení

podle Nejvyššího správního soudu doložit. K této skutečnosti podle Nejvyššího správního soudu nedošlo.

Nejvyšší správní soud upozorňuje na skutečnost, že pokud se stěžovatel domnívá, že v rámci jednoho projektu z hlediska věcného i časového, je možné vyčlenit práce, které naplňují charakter oprav, od prací, které naplňují charakter technického zhodnocení, pak již podle dřívějších rozsudků Nejvyššího správního soudu toto možné není. Pokud náklady přesahují zákonem stanovenou výši a zároveň jsou vynaložené na stavební práce jediného projektu, který je z celkového hlediska rekonstrukcí či modernizací, pak je nutno posuzovat tyto stavební práce jako jeden celek. Takovéto výdaje snižují daňový základ až formou odpisů ze zvýšené vstupní ceny majetku.

Z výše zmíněných důvodů Nejvyšší správní soud neshledal námitky obsažené v kasační stížnosti důvodné a kasační stížnost zamítnul.

Zhodnocení sporu

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v tomto sporu je zařaditelné do kategorie rozhodnutí, kdy je třeba, aby daňový subjekt předložil věrohodný důkaz stavu majetku před provedenými úpravami a jeho konfrontací se stavem majetku po provedených úpravách usoudil, zda bylo provedeno technické zhodnocení nebo oprava. Nejvyšší správní soud tímto rozhodnutím také potvrdil skutečnost, že na technické zhodnocení je třeba pohlížet jako na celek a není třeba zkoumat jednotlivé dílčí akce, které by mohly být samostatně považovány jako opravy, ale v souvislosti s veškerými provedenými úpravami jsou zařaditelné pod technické zhodnocení jako celek.

V následující tabulce jsou shrnuty argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 9 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – P. N.	Žalovaný – FŘ v Ústí n. L.	Nejvyšší správní soud
Nesprávné posouzení skutečného stavu věci - pouze opravy	Bylo provedeno technické zhodnocení – změna využití budovy	Potvrzení argumentu žalovaného – žalobce nedostál důkaznímu břemenu
Technická zpráva – odhad původního využití – kancelářské prostory	Posudek znalce – původně zdevastované byty, nyní kancelářské prostory	Posudek znalce věrohodnější – žalobce neunesl důkazní břemeno
Výpis z KN – budova občanské vybavenosti	Dle KN je vypsána pouze jedna z více činností	Potvrzení argumentu žalovaného
Stavební úpravy na základě ohlášení stavebnímu úřadu		Není rozhodující charakter prací, které byly nahlášeny na stavebním úřadě

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 5 Afs 106/2008 - 47

4.12. 2 Afs 53/2008 – 48 ze dne 9. října 2008

Podstatou sporu je nesouhlas žalobce společnosti Jihočeské lesy České Budějovice, a.s. s rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. V tomto sporu jde o posouzení skutečnosti, zda výměna oken za okna nová, která jsou z jiného materiálu a jiných rozměrů, a zda výměna ohříváčů vody za ohříváče nové, které mají jednotlivě menší výkon, ale jsou vyměněny za větší počet ohříváčů, je možné charakterizovat jako opravu nebo je třeba na tuto skutečnost pohlížet jako na technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud vyjádřil názor, že pokud při výměně oken dojde nejen k nahrazení oken v dřevěných rámech za okna v plastových rámech, ale i ke změně konstrukce oken v důsledku jiného rozměru, pak na základě pokynu Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů je třeba takovouto výměnu oken posuzovat jako technické zhodnocení. Technické parametry je nutné posuzovat ve vztahu k budově jako celku a to se týká i funkčnosti budovy.

Při výměně ohříváčů podle Nejvyššího správního soudu dochází k technickému zhodnocení, neboť se celková kapacita ohřívání vody zvýšila o 25 % a především byly zabudovány ohříváče do každé bytové buňky samostatně. Před úpravami byl v budově jeden ohříváč společný pro všechny bytové buňky. Touto skutečností se významně změnily technické parametry nemovitosti.

Nejvyšší správní soud v tomto případě rozhodl na základě stejného pravidla jako v judikátu č. 5 Afs 106/2008 – 47 ze 14. prosince 2009, kdy je třeba výdaje související s jednou stavební akcí posuzovat jako celek. Z toho vyplývá, pokud činnosti tvoří jeden celek z hlediska časového, věcného nebo účelu a vedou ke změně technických parametrů nebo způsobu využití nemovitosti či věci, pak není nutné posuzovat dílčí činnosti samostatně, ale je třeba zásah posoudit jako jeden celek.

4.13. 5 Afs 85/2009 – 67 ze dne 16. listopadu 2010

Tento judikát potvrzuje již několikrát Nejvyšším správním soudem judikované pravidlo, které nedovoluje v případě úprav provedených na nemovitém majetku, kdy činnosti tvoří jeden celek z hlediska časového i věcného, posuzovat každou úpravu zvlášť. Na základě tohoto pravidla je třeba posuzovat provedené úpravy na nemovitosti jako celek. Proto v tomto sporu mezi společností VLTAVA HOLDING a.s. a Finančním ředitelstvím v Brně není možné uznat část úprav jako opravu a část úprav jako technické zhodnocení.

V tomto sporu se Nejvyšší správní soud zabývá posouzením opravy střechy provedené ve skladové hale a posouzením výměny oken na kancelářské budově umístěné ve skladovém areálu společnosti.

Nejvyšší správní soud došel ke stejnému závěru na základě stejného pravidla jako v již zmiňovaných judikátech č. 5 Afs 106/2008 – 47 ze 14. prosince 2009 a 2 Afs 53/2008 – 48 ze dne 9. října 2008. Ve všech případech jsou stavební úpravy posuzovány jako celek a není možné oddělit od celku úpravy, které samostatně naplňují charakteristiku oprav.

4.14. 8 Afs 33/2011 – 99 ze dne 25. dubna 2012

Podstata sporu

Hlavní otázkou v tomto sporu je posouzení hranice mezi opravami a technickým zhodnocením nemovitosti ve Valašském Meziříčí, ke kterému došlo v důsledku výměny střechy a změny vnitřního uspořádání nemovitosti v roce 2005.

Žalobkyně JUDr. R. V. je toho názoru, že charakter technického zhodnocení naplňovala pouze část stavebních úprav, která souvisí se změnou účelu využití části budovy z prodejny na provoz ordinace. Tato stavební úprava se týkala pouze 12 % veškerých stavebních úprav, které na nemovitosti proběhly. Zbytek stavebních úprav naplňuje charakteristiku oprav podle § 652 odst. 2 občanského zákoníku v tehdejší znění, kdy dochází k výměně střechy objektu z důvodu fyzického opotřebení.

Spor vznikl v okamžiku, kdy byla JUDr. R. V. dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 Finančním úřadem v Rožnově pod Radhoštěm ve výši 248 576 Kč. Finanční ředitelství v Brně vystupující v tomto sporu jako žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru.

Toto rozhodnutí JUDr. R. V. napadla kasační stížností u Krajského soudu v Brně.

Krajský soud v Brně dal JUDr. R. V. za pravdu v tom, že daňové orgány nezjednaly dostatečné odborné podklady jako důkazní prostředky a z toho důvodu bylo rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Podle Krajského soudu v Brně je třeba k posouzení přizvat příslušného znalce v oboru stavebnictví, který charakter a rozsah prací posoudí.

S rozsudkem Krajského soudu v Brně Finanční ředitelství v Brně nesouhlasí, a proto včasné podalo kasační stížnost proti tomuto rozsudku.

Spor z pohledu žalobce

JUDr. R. V. namítá, že daňové orgány porušily § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a dále, že porušily § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kdy nesprávně posoudily charakter veškerých stavebních úprav, které proběhly v roce 2005 na předmětné nemovitosti.

Podle JUDr. R. V. dále došlo k pochybení ze stran správců daně, když se Finanční ředitelství v Brně nevypořádalo se všemi skutečnostmi, které uvedla v odvolání. Dále pak tím, že ji nebylo umožněno podat vyjádření k fotodokumentaci, kterou předložila.

JUDr. R. V. nesouhlasí s tvrzením Finančního ředitelství v Brně, že veškeré provedené stavební úpravy musí být považovány za technické zhodnocení. Došlo podle ní k technickému zhodnocení pouze na 12 % celkové podlahové plochy, kdy stavební úpravy vedly ke změně užívání prostor na ordinaci. Avšak v ostatních stavebních úpravách, které proběhly na 88 % celkové podlahové plochy, se jednalo pouze o opravy a běžnou údržbu, kterou je možné zohlednit v základu daně v roce, kdy byly provedeny.

Při úpravách došlo k výměně střešní konstrukce, při které byly použity odlišné technologie, při kterých však nedochází ke změně technických parametrů střechy a navíc byla prováděna ve zcela odlišných prostorách budovy od úprav souvisejících se změnou účelu využití nemovitosti.

Podle JUDr. R. V. je třeba zohlednit odlišnosti provedených prací na předmětné nemovitosti a posoudit charakter těchto úprav odděleně. Souhlasí, že úpravy související se změnou užití prostor na ordinaci je třeba posuzovat jako technické zhodnocení, ale zbylé úpravy, které mají charakter oprav a které navracejí nemovitost do původního stavu, je možné zahrnout do základu daně jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Brně vystupující v tomto sporu jako žalovaný a následně i stěžovatel podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, protože je toho názoru, že je právě na JUDr. R. V., aby doložila jí tvrzené skutečnosti ve věci vynaložených výdajů. K přechodu důkazního břemene dochází až v případě, kdy JUDr. R. V. předloží hodnověrné důkazní prostředky. Důkazní prostředky, které JUDr. R. V. předložila, neprokazují, že by oprava střechy nesouvisela s úpravami, které vedou ke změně účelu užití nemovitosti.

Finanční ředitelství v Brně poukazuje na skutečnost, že před započítáním stavebních prací se v nemovitosti nacházely prodejní místnosti sportovního vybavení vč. kanceláří. Stavebními úpravami došlo k přebudování nemovitosti na alergologickou ambulanci a dalších pět lékařských ordinací vč. sociálního zařízení. Úpravami došlo ke změně dispozic v nadzemním podlaží a dalším změnám technických parametrů, proto stavební práce naplnily všechny

charakteristiky technického zhodnocení, které jsou obsaženy v § 33 zákona o daních z příjmů.

Finanční ředitelství v Brně především upozorňuje na skutečnost, že v případě posuzování technického zhodnocení a oprav je třeba konfrontovat stav před provedenými úpravami a stav po provedených úpravách a nelze je posuzovat na základě toho, jak byly nazvány bez ohledu na faktický dopad.

Vedou-li tedy úpravy nemovitosti ke změně účelu užívání či změně technických parametrů od původních, pak musí být veškeré úpravy považovány jako celek za technické zhodnocení bez ohledu na to, že by část úprav mohla být považována za opravy z důvodu navrácení do původního stavu z důvodu fyzického opotřebení.

Z provedeného důkazního řízení je podle Finančního ředitelství v Brně zřejmé, že provedením prací nedošlo pouze k navrácení do původního stavu, ale nemovitost úpravami získala novou technickou hodnotu.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s Krajským soudem v Brně, který v daném případě shledal nedostatky v důkazním řízení a nezabýval se věcnou podstatou sporu.

Krajský soud v Brně se měl nejprve zabývat posouzením charakteru stavebních prací. Jak již bylo dříve Nejvyšším správním soudem vysloveno, je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti a konfrontovat ji s původním stavem před provedením zásahu a měl se přitom zaměřit na faktický charakter provedených prací a nikoli na formální označení prací na účetních dokladech či jiných dokumentech.

JUDr. R. V. během daňového řízení předložila jako důkazní prostředky účetní doklady, projektovou dokumentaci, stavební povolení a kolaudační rozhodnutí k alergologické ambulanci a k ordinaci dalších lékařů, rozpis stavebních prací s rozčleněním na opravy a na technické zhodnocení vč. odborného vyjádření Ing. F. T. a další svědecké výpovědi.

Ohledně důkazního břemene je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že i přes důkazní prostředky, které doložila JUDr. R. V., daňový orgán správně označil důkazní prostředky JUDr. R. V. jako nedostatečné a je třeba, aby JUDr. R. V. doložila další důkazní prostředky, které potvrdí, že stavební úpravy provedené na střeše budovy skutečně nesouvisely se stavebními úpravami, které byly na nemovitosti provedeny v souvislosti s vybudováním ordinací.

Daňové orgány vycházely při řešení sporu ze skutečnosti, že došlo ke změně užívání předmětné nemovitosti z prodejny sportovního vybavení na alergologickou ambulanci a současně byla položena nová střecha. V rámci daňového řízení uvedl správce daně řadu skutečností, na základě kterých se domníval, že stavební práce naplňují charakter technického zhodnocení. Krajský soud v Brně podle Nejvyššího správního soudu správně vyhodnotil skutečnost, že JUDr. R. V. navržený znalec Ing. F. T. není znalcem v oblasti stavebnictví, proto nelze na základě jeho stanoviska usoudit, zda stavební úpravy mají charakter oprav či technického zhodnocení. Z těchto důvodů má být právě na JUDr. R. V., aby doplnila příslušný znalecký posudek z oblasti stavebnictví.

Nejvyšší správní soud znovu potvrdil názor, že pokud veškeré stavební úpravy jsou prováděny v rámci jedné stavební akce, která tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu i účelu jeden celek směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, pak není třeba zkoumat jednotlivé dílčí úpravy zvlášť. Náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a byly vynaloženy s jedním záměrem, který z celkového pohledu naplňuje charakteristiky technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, pak je nutno je v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Nelze tedy vyčlenit část nákladů a považovat je za opravy, které nesouvisí s celkovými úpravami.

Z výše uvedeného shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a zrušil proto rozsudek Krajského soudu v Brně pro nezákonnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Zhodnocení sporu

Tento spor úzce souvisí s následujícími judikáty, proto je zhodnocen níže společně s nimi.

4.15. 8 Afs 36/2011 – 103 ze dne 23. února 2012

Podstata sporu

V tomto sporu je řešena stejná otázka jako v judikátu výše akorát v roce 2006. Podstata sporu mezi žalobkyní JUDr. R. V. a žalovaným Finančním ředitelstvím v Brně je posouzení oprávněnosti postupu JUDr. R. V., která ve zdaňovacím období 2006 posoudila výdaje na úpravy střechy provedené na nemovitosti v jejím vlastnictví jako opravy a zařadila je mezi výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních příjmů.

Správce daně však jako v předchozím roce vznesl pochybnosti ohledně uznatelnosti těchto výdajů do nákladů v roce jejich zařazení. Podle správce daně úpravy provedené na nemovitosti naplňují charakteristiku technického zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů.

Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm z tohoto důvodu vydal rozhodnutí, kterým doměřil JUDr. R. V. daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 na 358 368 Kč a současně bylo vyčísleno penále ve výši 71 673 Kč.

Spor z pohledu žalobce

JUDr. R. V. vznesla stejné argumenty jako v předchozím sporu, na základě kterých se domnívá, že Finanční ředitelství nevzalo v úvahu skutečnost, že oprava střechy byla provedena z důvodu jejího fyzického opotřebení a nesouvisela se stavebními úpravami, které byly provedeny v souvislosti se změnou účelu využití nemovitosti.

I tentokrát Krajský soud v Brně dal za pravdu JUDr. R. V. s odůvodněním toho, že Finanční ředitelství v Brně nerozhodlo na základě dostatečných důkazních prostředků a nebylo schopno rozhodnout na základě úplného zjištění skutečného stavu věci.

Spor z pohledu žalovaného

Finanční ředitelství v Brně proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně také podává kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Stejně jako v předešlém judikátu bylo podle Finančního ředitelství v Brně právě na JUDr. R. V., aby předložila hodnověrné důkazy, které potvrzují, že jsou úpravy na nemovitosti pouze opravami, kterými je nemovitost navracena do původního stavu.

Finanční ředitelství v Brně i tentokrát zmiňuje již vícekrát Nejvyšším správním soudem judikované pravidlo, že pokud je cílem úprav změna účelu využití nemovitosti, nikoli uvedení nemovitosti do předchozího stavu, pak je nutno takové stavební úpravy posuzovat jako celek jako technické zhodnocení.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Názor Nejvyššího správního soudu se od předchozího sporu v ničem neodlišuje. Nadále je toho názoru, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno a bylo právě na JUDr. R. V., aby předložila hodnověrný důkaz, který by doložil, že oprava střechy nikterak nesouvisí s úpravami provedenými při budování nových ordinací lékařů.

Jako ve sporu ve zdaňovacím období roku 2005 Nejvyšší správní soud rozhodl na základě již několikrát judikovaného pravidla, na základě kterého nelze oddělit část výdajů, které jsou prováděny v rámci jedné stavební akce vedoucí ke změně účelu využití nemovitosti, a posoudit je samostatně jako opravu, přestože je celek technickým zhodnocením nemovitosti. Proto i tentokrát Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně a vrátil mu spor k dalšímu projednání.

Zhodnocení sporu

Protože tento spor souvisí jednak judikátem výše a i s judikátem níže popsáním, je zhodnocen níže společně s ostatními.

4.16. 8 Afs 66/2012 – 29 ze dne 29. března 2013

Podstata sporu

Tento judikát navazuje na předchozí. Je vyústěním předchozího sporu, který se týká posouzení oprávněnosti postupu JUDr. R. V., která ve zdaňovacím období 2006 posoudila výdaje na úpravy provedené na nemovitosti v jejím vlastnictví

jako opravy a zařadila je mezi výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních příjmů.

V předchozím sporu Krajský soud vyhověl žalobkyni JUDr. R. V., když zhodnotil, že správce daně nemá pro rozhodnutí dostatečné podklady, na základě kterých by mohl v tomto sporu rozhodnout. Proti tomuto rozhodnutí podalo Finanční ředitelství kasační stížnost, která byla Nejvyšším správním soudem označena jako důvodná a spor byl navrácen Krajskému soudu k dalšímu projednání.

Krajský soud se znovu zabýval tímto sporem a na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v judikátu 8 Afs 36/2011 – 103, který označil jako určující, rozhodl ve sporu tak, že přisvědčil postupu správce daně. JUDr. R. V. dostatečně neprokázala jí tvrzené skutečnosti a správce daně předložil hodnověrné důkazy, z kterých jednoznačně vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly provedeny v rámci jedné stavební akce, proto je doměření daně oprávněné.

Toto rozhodnutí Krajského soudu v Brně napadla JUDr. R. V. u Nejvyššího správního soudu.

Finanční ředitelství v Brně ve vyjádření ke kasační stížnosti znovu připomíná, že během stavebních úprav došlo k vybudování štítového zdiva, byla zvýšena světlá výška místností v prostorách II. nadzemního podlaží. Tyto úpravy byly podmínkou, bez které by nemohly být v nemovitosti ordinace lékařů provozovány. Dále byly zvětšeny stávající okenní otvory a došlo ke změně počtu oken. Byly vybudovány nové sádkartonové příčky a nové vnitřní povrchy a rozvody.

Z daňového spisu jednoznačně vyplývá, že stavební úpravy byly provedeny v rámci jedné stavební akce. Tato skutečnost jednoznačně plyne i ze stavebního povolení a kolaudačního rozhodnutí.

Z tohoto důvodu nelze podle Nejvyššího správního soudu do přímých daňových nákladů zařadit výdaje na dílčí stavební práce, které by jednotlivě mohly být považovány za opravy.

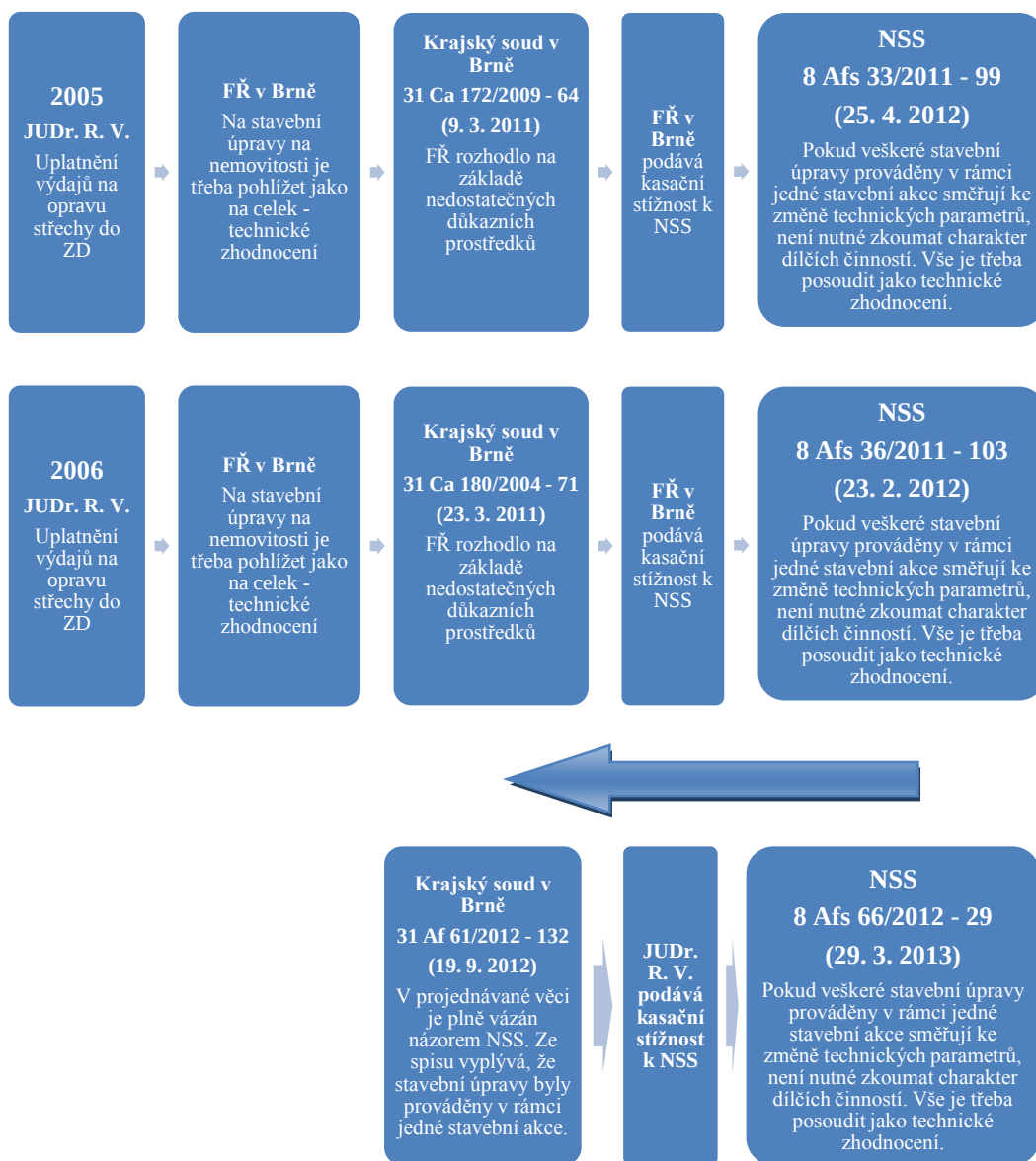
Na druhé straně JUDr. R. V. dostatečně neprokázala, že se jedná o úpravy charakteru oprav. Neprokázala ani skutečnost, že výměna střechy neproběhla v přímé závislosti a v souvislosti s vybudováním ordinací lékařů a alergologické ambulance. Naopak sama potvrdila, že jisté úpravy splňují charakteristiky technického zhodnocení.

Z výše zmíněného plyne jednoznačné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který označil kasační stížnost za nedůvodnou a tím dal v celém sporu za pravdu Finančnímu ředitelství v Brně.

Zhodnocení sporu

Ve sporu JUDr. R. V. byla každá kasační stížnost projednávána stejným senátem Nejvyššího správního soudu. Následující obrázek zobrazuje průběh sporu JUDr. R. V.

Obrázek č. 2 – Průběh sporu JUDr. R. V.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě 8 Afs 33/2011 – 99, 8 Afs 36/2011 - 103 a 8 Afs 66/2011 - 29

Z průběhu sporu je viditelná jednoznačnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Případ JUDr. R. V. je zařaditelný do kategorie rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na základě kterého není možné uznat část výdajů jako technické zhodnocení a část výdajů jako opravu. Mezi rozhodnutí tohoto typu spadá rozhodnutí č. 2 Afs 53/2008 – 48, 5 Afs 85/2009 – 67 a 5 Afs 106/2008 – 47. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze také dovodit skutečnost, že fyzické opotřebení hmotného majetku nemusí být vždy odstraněno pouze opravou, ale i

technickým zhodnocením, pokud odstranění fyzického opotřebení zároveň vede ke změně technických parametrů.

Tabulka níže shrnuje argumenty zúčastněných stran.

Tabulka č. 10 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – JUDr. R. V.	Žalovaný – FŘ v Brně	Nejvyšší správní soud
Nesprávné posouzení skutečného stavu věci – 88 % opravy a 12 % technické zhodnocení	Výsledkem je změna účelu užívání budovy – změna technických parametrů – technické zhodnocení	Na stavební úpravy v rámci jednoho celku vedoucího ke změně parametrů je třeba všechny posuzovat jako technické zhodnocení
Nová střecha z důvodu fyzického opotřebení, nikterak nesouvisí s ostatními úpravami	Z kolaudačního rozhodnutí vyplývá souvislost mezi ost. stav. úpravami a výměnou střechy	Potvrzení argumentu žalovaného
Účetní doklady, projektová dokumentace, stavební povolení, rozpis prací, vyjádření Ing. F. T.		JUDr. R. V. neprokázala, že výměna střechy nesouvisí s ostatními stavebními úpravami
	Je třeba konfrontace stavu před úpravami a po úpravách	Potvrzení argumentu žalovaného

Zdroj: vlastní zpracování na základě 8 Afs 33/2011 – 99, 8 Afs 36/2011 - 103 a 8 Afs 66/2011 – 29

4.17. 2 Afs 17/2012 – 26 ze dne 21. května 2013

Podstata sporu

Předmětem sporu jsou stavební úpravy, které vedou k přestavbě nemovitosti na tiskárnu. Nemovitost původně sloužila jako autoopravna.

Žalobce Ing. M. D. se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhá zrušení rozsudku žalovaného Odvolacího finančního ředitelství se sídlem v Brně (dříve Finanční ředitelství v Brně). Tímto rozsudkem byla Ing. M. D. dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1 413 770 Kč.

Krajský soud v Brně rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť se domnívá, že Odvolací finanční ředitelství v Brně podstatně porušilo ustanovení o řízení před správním orgánem a zároveň

nesprávně posoudilo skutkový stav věci, jehož posouzení si vyžaduje zásadní doplnění.

Na základě tohoto rozsudku podává Odvolací finanční ředitelství v Brně kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Spor z pohledu žalovaného (stěžovatele)

Odvolací finanční ředitelství v Brně je toho názoru, že Krajský soud v Brně nesprávně posoudil situaci. Dle jeho názoru není pro posouzení skutečnosti vhodný posudek znalce v oboru cen a odhadů nemovitosti, jak navrhuje žalobce a Krajský soud v Brně. Tento posudek by pouze stanovil cenu nemovitosti po provedených úpravách. Podle Odvolacího finančního ředitelství v Brně je vhodnější využít posudku zpracovaného znalcem v oboru stavebnictví, avšak i tento posudek je podle něj nadbytečný.

Žalobce podle Odvolacího finančního ředitelství neprokázal, přestože k tomu byl správcem daně vyzýván, že v souvislosti s čerpáním rezervy na opravu hmotného majetku byly provedeny pouze stavební práce, které naplňují charakteristiku oprav dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Naopak podle Odvolacího finančního ředitelství v Brně správce daně zajistil dostatek důkazních prostředků, ze kterých jednoznačně vyplývá, že předmětná nemovitost původně sloužila jako karosářská dílna a přestavba vedla ke změně účelu využití budovy na tiskárnu. Protože přestavby vedly ke změně účelu využití budovy, je jednoznačné, že stavební úpravy nejsou pouhou opravou, která by uvedla nemovitost do původního stavu, ale jsou technickým zhodnocením dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů.

Na základě argumentu, že došlo ke změně využití nemovitosti, mohl podle Odvolacího finančního ředitelství v Brně správce daně posoudit charakter stavebních úprav, aniž by k tomu využil posudek znalce z oboru stavebnictví.

Spor z pohledu žalobce

Ing. M. D. nevyužil možnosti vyjádřit se ke kasační stížnosti. Trvá však na svém názoru, že výměna střechy nesouvisí se stavebními úpravami, které vedly ke změně účelu využití nemovitosti. Proto by výměna střechy měla být posouzena jako oprava, protože došlo k výměně střechy se stejnými technickými parametry a vlastnostmi, jako měla střecha předchozí.

Vyjádření Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že Ing. M. D. prováděl v letech 2003 – 2004 stavební práce na budově haly. Na stavební práce čerpal rezervy na opravy hmotného majetku, které vytvořil v předchozích letech. Rezerva ve výši 3 838 712 Kč byla vytvořena na projekt s názvem Přestavba původní haly na tiskárnu – Oprava.

Při daňové kontrole Ing. M. D. doložil jako důkazní prostředky karty rezerv vč. všech faktur, na základě kterých byly rezervy čerpány.

Správce daně předložil projektovou a technickou dokumentaci vypracovanou panem F. S., ze které jednoznačně vyplývá, že cílem stavebních úprav je změna účelu užívání budovy. Nejvyšší správní soud souhlasí, že touto skutečností přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že pokud je výsledkem stavebních prací změna účelu využití nemovitosti (hmotného majetku), pak nelze akceptovat postup daňového subjektu, který tyto výdaje uplatňuje jako výdaje na opravu v souvislosti s tvorbou daňových rezerv. Názor, pokud stavebními úpravami dojde ke změně technických parametrů stavby, pak je nutno tyto stavební úpravy posuzovat jako technické zhodnocení, je Nejvyšším správním soudem častokrát judikován.

Nejvyšší správní soud však již nesouhlasí s kategorickým stanoviskem Odvolacího finančního ředitelství se sídlem v Brně, že pokud došlo ke změně účelu využití nemovitosti, pak je nutné uplatněné výdaje na opravu hmotného majetku neuznat en bloc, jako celek.

Tento postup podle Nejvyššího správního soudu přehlíží skutečnost, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je v praxi velice často minimální a nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet k technickému zhodnocení.

Podle Nejvyššího správního soudu není pochyb, pokud dojde ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby nebo k jejímu zateplení, které do té doby na nemovitosti nebyly, pak musí být úpravy nesporně posuzovány jako technické zhodnocení, protože těmito úpravami budova získává nové vlastnosti. Avšak v případě nahrazení nefunkčních prvků stavby, jako je například výměna střešní krytiny za novou, která je stejného typu a vlastností, pak je toto možné posoudit jako prostou opravu, která pouze zlepšuje špatný technický stav nemovitosti.

Z tohoto důvodu je podle Nejvyššího správního soudu možné v rámci jedné rozsáhlejší stavební akce, jejímž cílem je změna účelu užívání stavby, posoudit některé stavební úpravy jako opravu a některé jako technické zhodnocení. Toto je možné za podmínky, pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami na nemovitosti souvislost a zároveň vedou pouze k obnovení původní funkčnosti stavby. Jako příklad je možné uvést již zmiňovanou výměnu střešní krytiny za situace, kdy se další stavební úpravy spojené se zamýšlenou změnou účelu stavby týkají pouze vnitřního uspořádání.

Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že je nutno tuto hranici v každém případě určit pomocí dostatečně průkazných a jednoznačných materiálů. Proto by v tomto případě bylo vhodné využít posudku znalce v oblasti stavebnictví s příslušnou specializací. Odmítnutí vypracování tohoto posudku byl nesprávný krok ze strany správce daně.

Na základě výše zmíněného Nejvyšší správní soud dovodil, že Krajský soud správně došel k závěru, že v řízení došlo k vadám, které mohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a z tohoto důvodu označil kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

Zhodnocení sporu

Toto rozhodnutí je odbornou veřejností považováno za zlomové, protože se v tomto sporu Nejvyšší správní soud odchýlil od dlouhodobě ustálené judikatury. Nejvyšší správní soud připustil, že v jistých případech není vhodné posuzovat výdaje na opravu majetku při stavebních úpravách, při kterých dochází ke změně účelu využití nemovitosti, jako celek za technické zhodnocení. Tímto rozhodnutím dává Nejvyšší správní soud možnost zahrnout opravu střechy do nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů, přestože byla provedena současně se stavebními úpravami, které vedou změně účelu užití nemovitosti. Tyto stavební úpravy vedoucí ke změně účelu využití nemovitosti se však musí týkat pouze vnitřního uspořádání nemovitosti a nesmí souviset s úpravami charakteru oprav a nemohou mít vliv na technické parametry nemovitosti jako celku. V případě, kdyby došlo k výměně střechy při úpravách, které mají vliv na technické parametry nemovitosti, např. opláštění stavby, při kterém dochází k zateplení budovy, pak by tyto náklady musely být považovány za technické zhodnocení nemovitosti.

Jelikož je hranice mezi opravou a technickým zhodnocením často minimální, pak je třeba, aby daňový subjekt měl k prokázání této hranice dostatečně průkazné důkazní materiály. V tomto sporu by mohl být nápomocen posudek znalce z oboru stavebnictví, který je schopen dostatečně prokázat, při kterých úpravách dochází ke zvýšení technických parametrů nemovitosti.

Následující tabulka sumarizuje argumenty všech zúčastněných stran.

Tabulka č. 11 – Argumenty zúčastněných stran

Žalobce – Ing. M. D.	Žalovaný – Odvolací finanční ředitelství v Brně	Nejvyšší správní soud
Část stavebních úprav vede pouze k navrácení do původního stavu – opravy	Chybné posouzení skutečného stavu věci – jde o technické zhodnocení	I v rámci jedné investiční akce, která vede ke změně účelu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava – pokud nemají souvislost se změnou účelu využití stavby
	Projektová a technická zpráva vypracovaná F. S. - změna účelu využití stavby	Pokud při stavebních úpravách dochází k změně účelu využití nemovitosti – technické zhodnocení
Požadavek na vypracování znaleckého posudku	Znalecký posudek nadbytečný – k dispozici dostatek důkazů, na jejichž základě lze posoudit skutečný stav věci	Vhodnost využití posudku znalce z oboru stavebnictví k prokázání hranice mezi technickým zhodnocením a opravou
Rozpočet, karty rezerv, faktury		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě 2 Afs 17/2012 - 26

5. Závěry vyplývající ze zkoumaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Z výše zkoumaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze vyvodit závěry a postupy, kterými by se měl daňový subjekt řídit, když posuzuje, zda jím provedené úpravy na majetku naplňují charakteristiku oprav nebo technického zhodnocení.

Při posuzování technického zhodnocení a oprav je třeba, aby daňový subjekt měl dostatek důkazních prostředků, kterými hodnověrně prokáže jím tvrzené skutečnosti, protože důkazní břemeno nese právě daňový subjekt. V případě, kdy přednese důkazní prostředky, které jsou hodnověrné a dokazují jím tvrzené skutečnosti, teprve pak je na správci daně, aby tyto prostředky vyvrátil.

Nejčastěji dochází k situacím, kdy daňový subjekt posoudí prováděné úpravy jako opravy, které navrací majetek v předchozí stav, a zahrne výdaje na úpravy do nákladů ve zdaňovacím období jejich vynaložení. Správce daně následně vznese pochybnosti, zda tyto úpravy je možné považovat za opravy a označí je jako technické zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů. Tím často dochází k vysokým doměrkům daně z příjmů.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je pro prokázání této skutečnosti nejdůležitější porovnání stavu před provedenými úpravami a stavu po provedených úpravách. Daňový subjekt musí být schopen předložit takové důkazní prostředky, které hodnověrně prokážou stav majetku před úpravami. Následným porovnáním se stavem po úpravách vyplyne, zda úpravy pouze navrací majetek do stavu, ve kterém se již nacházel nebo zda došlo ke zlepšení technických parametrů a vlastností majetku a tím k technickému zhodnocení. Toto zásadní pravidlo vyplývá především z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1 Afs 29/2006 – 87, 5 Afs 44/2008 – 57 a 5 Afs 106/2008 – 47.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 2 Afs 1/2003 – 47 vyplývá podmínka, že při posouzení technického zhodnocení a oprav není určující skutečnost, zda by nově pořízený hmotný majetek mohl být užíván samostatně a proto není technickým zhodnocením stávajícího majetku. Je třeba stav věci

posoudit z hlediska účelu, za jakým byl majetek pořízován. Pokud je jím využívání v souvislosti s již stávajícím dlouhodobým majetkem, je třeba danou situaci vyhodnotit jako technické zhodnocení stávajícího hmotného majetku, protože došlo k rozšíření jeho vybavenosti a použitelnosti.

Na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 4 Afs 4/2004 – 87 a § 29 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o účetnictví je třeba veškeré výdaje vynaložené v souvislosti s jednou stavební akcí posuzovat za technické zhodnocení bez ohledu na skutečnost, že některé výdaje byly vynaloženy již v předchozím roce. Veškeré výdaje je třeba zařadit jako celek technické zhodnocení majetku v roce jeho dokončení.

V případě dlouhodobého nehmotného majetku je třeba tzv. upgrade (vyšší verze software) na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 9 Afs 122/2007 – 88 považovat za technické zhodnocení, i když je možné využívat jak původní tak novou verzi software. Tento závěr Nejvyšší správní soud odůvodňuje především argumentem, že by bylo zcela nelogické využívat zastaralý program, který obsahuje parametry, které jsou obsaženy i v nové verzi software a navíc jsou zde další parametry, které původní verze nemá.

Nejčastěji řešeným sporem je posouzení stavebních úprav na nemovitosti, kdy daňový subjekt je toho názoru, že na nemovitosti provedl úpravy, které naplňují charakteristiku technického zhodnocení a zároveň provedl úpravy, které s technickým zhodnocením nesouvisí. Z tohoto důvodu je podle daňového subjektu třeba je považovat za opravy, kterými je odstraňováno fyzické opotřebení a nemovitost je tím navracena do původního stavu, ve kterém se již nacházela. Nejvyšší správní soud v rozhodnutích č. 2 Afs 53/2008 – 48, 5 Afs 85/2009 – 67, 5 Afs 106/2008 – 47, 8 Afs 66/2012 – 29 a 8 Afs 36/2011 – 103 je toho názoru, že veškeré stavební úpravy provedené v rámci jedné stavební práce je třeba považovat jako celek za technické zhodnocení, přestože některé dílčí stavební úpravy by jednotlivě byly opravami a bylo by možné je zahrnout do základu daně z příjmů v roce jejich vynaložení. Toto je často Nejvyšším správním soudem judikované pravidlo, které mohlo být považováno za jakousi doktrínu.

Za zlomový lze považovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 2 Afs 17/2012 – 26 z roku 2013, kdy Nejvyšší správní soud posoudil v rámci jedné rozsáhlejší stavební akce část výdajů jako technické zhodnocení a část výdajů jako opravy. Tato skutečnost je však podmíněna, že úpravy charakteru oprav nesouvisí s úpravami, kterými se mění účel využití nemovitosti. Zároveň nesmí být těmito úpravami měněny technické parametry nemovitosti. Mohou jimi být úpravy vnitřního uspořádání nemovitosti. Konkrétním případem je výše zmíněná oprava střechy současně se změnou vnitřního uspořádání nemovitosti, na základě které se mění účel užití nemovitosti.

Nejdůležitější aspekty pro posouzení technického zhodnocení a oprav vyplývající z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka č. 12 – Parametry pro posouzení technického zhodnocení a oprav

Parametry pro posouzení technického zhodnocení a oprav	Judikatura Nejvyššího správního soudu
Vhodnými důkazními prostředky zjistit skutečný stav věci, nejsou důležité názvy činností na fakturách a ve smlouvách	6 Afs 17/2003 – 79
Je třeba sledovat skutečný účel pořízení a využívání úprav	2 Afs 1/2003 – 47
Na veškeré úpravy by mělo být pohlíženo dle § 29 odst. 3 zákona č. 586 Sb., o daních z příjmů jako na celek a zařadit je v roce dokončení technického zhodnocení bez ohledu na to, zda došlo k pořízení v předchozích letech	4 Afs 4/2004 – 87
Důkazní břemeno nese daňový subjekt, který musí prokázat jím tvrzené skutečnosti v daňovém přiznání	8 Afs 165/2005 – 67
Konfrontace stavu před úpravami a po provedených úpravách	1 Afs 29/2006 – 87 5 Afs 44/2008 – 57 5 Afs 106/2008 – 47
Technické zhodnocení je třeba posuzovat komplexně v souvislosti s podmínkami okolí	2 Afs 112/2007 – 92
Upgrade software je technické zhodnocení – není důvod využívat zastaralou verzi	9 Afs 122/2007 – 88
Při úpravách, při kterých dochází ke zlepšení technických parametrů, dochází ke zvýšení odolnosti majetku nebo majetek obsahuje něco navíc, co před úpravami neobsahoval, pak je třeba úpravu posoudit jako technické zhodnocení majetku	1 Afs 29/2006 – 87
Na technické zhodnocení je třeba pohlížet jako na celek vč. dílčích úprav, které by samy o sobě mohly být opravou, ale v rámci jedné stavební akce jsou součástí technického zhodnocení	2 Afs 53/2008 – 48 5 Afs 85/2009 – 67 5 Afs 106/2008 – 47 8 Afs 66/2012 – 29 8 Afs 36/2011 – 103 8 Afs 165/2005 – 67
Pokud stavebními úpravami dochází ke změně účelu využití nemovitosti, pak jde o rekonstrukci dle § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů	2 Afs 53/2008 – 48 5 Afs 85/2009 – 67 5 Afs 106/2008 – 47 8 Afs 66/2012 – 29 8 Afs 36/2011 – 103
V rámci jedné rozsáhlejší stavební akce, je možné posoudit některé stavební úpravy jako opravu a některé jako technické zhodnocení. Za podmínky, pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami na nemovitosti souvislost a zároveň vedou pouze k obnovení původní funkčnosti stavby	2 Afs 17/2012 – 26

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zkoumané judikatury

Závěr

Cílem diplomové práce je zhodnocení a popis vybraných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v oblasti technického zhodnocení a oprav a na jejich základě určit pravidla a parametry, kterými by se měl daňový subjekt řídit při posuzování prováděných úprav na dlouhodobém majetku.

V roce 2014 došlo v oblasti technického zhodnocení k významné změně a to takové, že definice technického zhodnocení je nově zařazena do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Nově zařazená definice nemění podstatu technického zhodnocení, avšak daňová oblast již není určující pro oblast účetní. Nově zařazená definice technického zhodnocení mění limity určující, zda daný zásah do majetku je technickým zhodnocením nebo ne. Tento limit je v účetním pohledu nově odvozován od limitu pro zařazení dlouhodobého majetku a tím dochází ke sjednocení této oblasti. V případě, kdy je limit pro zařazení dlouhodobého nehmotného majetku stanoven ve výši 60 000 Kč, pak je tento limit určující i pro technické zhodnocení nehmotného majetku z účetního pohledu. Naopak stanoví-li si účetní jednotka vnitřní směrnici limit pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku ve výši 30 000 Kč, pak z účetního hlediska musí být za technické zhodnocení považovány výdaje, které tuto částku překročí.

Když daňový subjekt provádí úpravy na dlouhodobém majetku, pak je třeba, aby měl k dispozici veškeré dokumenty a podklady, které prokážou v případě daňového řízení charakter úprav, které byly provedeny na dlouhodobém majetku.

Především je třeba, aby daňový subjekt byl schopen doložit stav před provedenými úpravami, protože porovnání stavu před úpravami a po úpravách je v případě posuzování, zda došlo k technickému zhodnocení nebo opravě, jedním z nejdůležitější důkazních prostředků. Důležitost doložení stavu před úpravami vyplývá z vybrané judikatury. Nejvyšší správní soud v několika zkoumaných judikátech nedal za pravdu daňovému subjektu především z důvodu, že nebyl schopen doložit stav majetku před provedenými úpravami a tím nedostal svému důkaznímu břemenu.

Správce daně nemá právo vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale má právo vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností, které daňový subjekt tvrdí v daňovém přiznání.

Při posuzování úprav na dlouhodobém majetku je pro daňový subjekt rozhodující skutečný účel vynaložených výdajů, nikoli jak jsou úpravy nazvány v dokumentaci k úpravám na dlouhodobém majetku, na fakturách nebo dokonce jak by majetek mohl být případně využíván. Proto musí daňový subjekt vždy posuzovat úpravy na dlouhodobém majetku tak, jak je zamýšlí využívat. Argumentem, který by obstál před Nejvyšším správním soudem, není skutečnost, že by dlouhodobý majetek mohl být využíván i samostatně, pokud je pořizován v souvislosti s využitím již stávajícího dlouhodobého majetku.

Především je třeba určit, zda úpravy vedly ke zvýšení technických parametrů nebo je-li dlouhodobý majetek po úpravách odolnější či obsahuje něco navíc, co před úpravami neobsahoval a nedochází-li tím ke změně vlastností dlouhodobého majetku. V tomto případě je pak třeba jakoukoli takovou úpravu, která vede k některým výše zmiňovaným skutečnostem, posoudit jako technické zhodnocení dlouhodobého majetku.

Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá jednoznačné pravidlo pro daňové subjekty, že v případě, kdy stavebními úpravy dochází ke změně účelu využití nemovitosti, pak je třeba tyto úpravy vždy považovat za technické zhodnocení upravované nemovitosti.

V roce 2013 došlo k významnému posunu v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Tímto rozhodnutím č. 2 Afs 17/2012 – 26 Nejvyšší správní soud za určitých podmínek připustil skutečnost, že je možné část stavebních úprav prováděných na nemovitosti posoudit jako technické zhodnocení a část úprav, které vedou pouze k navrácení nemovitosti do předešlého stavu a které nemají souvislost s úpravami, které naplňují charakteristiku technického zhodnocení, je možné uznat jako opravu nemovitosti.

Tato možnost je podmíněna tím, že daňový subjekt je schopen objektivně doložit dokumentaci či jiné důkazní prostředky, které prokážou, že opravy nemovitosti nesouvisí s jejím technickým zhodnocením. Příkladem je například výměna

střechy za současné úpravy vnitřního uspořádání nemovitosti, které spolu nikterak nesouvisí.

Z výše uvedeného je jednoznačné, že posuzování technického zhodnocení a oprav je věc velice složitá. Toto je způsobeno skutečností, že hranice mezi technickým zhodnocením a opravami je minimální a proto velice často dochází k nesrovnalostem mezi daňovými subjekty a správcem daně, kdy daňový subjekt posoudí úpravy jako opravu, protože je pro něj daňově výhodnější, a správce daně posoudí úpravy jako technické zhodnocení a doměří daňovému subjektu dodatečnou daň z příjmů.

První část práce je teoreticky zaměřena na právní úpravu technického zhodnocení a následně oprav. Technické zhodnocení i opravy jsou zde popsány v rozdělení na daňovou úpravu a účetní úpravu.

V druhé části práce je popsána judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které lze vyvodit závěry, kterými by se daňové subjekty měli řídit, protože nedodržování těchto pravidel mnohdy vede k důsledkům, které mohou být pro daňový subjekt negativně znatelné.

Z četnosti sporů, kterými se zabývá Nejvyšší správní soud je patrné, že rozhodování mezi technickým zhodnocením a opravami je věc komplikovaná, která není snadno zjištělná ze základní právní úpravy, protože ta obsahuje pouze strohé definice technického zhodnocení a oprav. Proto je mnohdy třeba prostudovat obdobné situace v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, aby nedocházelo ke komplikacím a doměrkům daně z příjmů v případě daňové kontroly.

Zdroje

Literatura

- Pelc, Vladimír, Pelech, Petr: Daně z příjmů s komentářem, 13. aktualizované vydání, Anag, spol. s r.o., Olomouc 2013, ISBN 978-80-7263-784-3
- Poradce: Daň z příjmů, zákon s komentářem, Poradce, s.r.o., Český Těšín 2014, roč. 2014, č. 8-9, ISSN 1211-2437
- Poradce: Stavební zákon s komentářem, Poradce, s.r.o., Český Těšín 2013, roč. 2013, č. 13, ISSN 1211-2437
- Prudký, Pavel, Tošťál, Milan: Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014, 15. vydání, 328 stran, Anag, spol. s r.o., Olomouc 2014, ISBN 978-80-7263-866-6
- Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 5. vydání, 351 stran, Sagit, a.s., Ostrava 2008, ISBN 978-80-7208-707-5
- Skála, Milan: Technické zhodnocení a opravy, 2. doplněné vydání, 119 stran, Sagit, a.s., Ostrava 1997, ISBN 80-7208-005-9

Články

- Martínková, Michaela: Technické zhodnocení nemovitosti, [online], Jihlava 2013, [cit. 27. 4. 2014] Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-2ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-nemovitosti/>
- Svoboda, Patrik, Bohušová, Hana: Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku, [online], Brno 2007, [cit. 27. 4. 2014], Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>
- Špičková, Markéta: Když majetek neopravujeme, ale technicky zhodnocujeme, [online], Pardubice 2011, [cit. 27.4.2014], Dostupné z:

http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33974v43439-kdyz-majetek-neopravujeme-ale-technicky-zhodnocujeme/?search_query=%24index%3D859&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=3

- Šretr, Vladimír: Technické zhodnocení majetku v r. 2014 z pohledu účetnictví, [online], Ústí nad Labem 2014, [cit. 16. 8. 2014], Dostupné z: <http://www.dan-poradce.cz/informace/Info39.pdf>
- Vaňka, Ladislav: Opravy a technické zhodnocení, [online], Praha 2013, [cit. 27. 4. 2014]. Dostupné z: http://www.tpa-horwath.cz/sites/default/files/news/downloads/opravy_a_technicke_zhodnoceni.pdf

Právní normy

- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- Pokyn GFR D-6 nahrazující pokyn MF D-300
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
- Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Judikatura Nejvyššího správního soudu

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 6 Afs 17/2003 – 79
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 2 Afs 1/2003 – 47
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2005, sp. zn. 4 Afs 4/2004 – 87
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2007, sp. zn. 8 Afs/165 – 67
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, sp. zn. 1 Afs 29/2006 – 87
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, sp. zn. 9 Afs 122/2007 – 88
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008 – 57
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, sp. zn. 2 Afs 112/2007 – 92
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 5/2006 – 96
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, sp. zn. 7 Afs 108/2006 – 153
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, sp. zn. 5 Afs 106/2008 – 47
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, sp. zn. 2 Afs 53/2008 – 48
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. 5 Afs 85/2009 – 67
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, sp. zn. 8 Afs 33/2011 – 99
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 36/2011 – 103

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, sp. zn. 8 Afs 66/2012 – 29
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 17/2012 – 26