

## Technical improvement and repairs of fixed assets in the view of the case law of the Supreme Administrative Court

Libuše Müllerová<sup>1</sup>, Michal Šindelář<sup>2</sup>

<sup>1</sup>University of Economics, Prague  
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing  
nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67, Prague 3  
E-mail: muller@vse.cz

<sup>2</sup>University of Economics, Prague  
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing  
nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67, Prague 3  
E-mail: michal.sindelar@vse.cz

### Abstract:

*In practice, it is difficult to distinguish between the repair of fixed assets and their capital improvements. The companies, in cooperation with tax advisors, are intensively solving this issue, and the expenses of property repairs are also part of tax audits. The aim of the article is to analyse the judgments of the Supreme Administrative Court with a focus on tax assessments due to incorrect inclusion of repair expenses in the tax base. The analysis shows that these disputes are very complex, based on a thorough preparation of the evidence of both parties to the dispute and that tax assessments are imposed in this area.*

**Keywords:** *Subsequent expenditures on assets, Capitalisation and Expensing, Case Law of the Supreme Administrative Court, Taxation, Accounting*

*JEL codes: H26, M41*

### 1 Úvod

Účetní jednotky, které ve své účetní závěrce vykazují dlouhodobá aktiva, v průběhu své činnosti často vynakládají výdaje na jejich opravu, udržování či je vynakládají s úmyslem zvýšit jejich užitečné vlastnosti. Správné rozlišení těchto úprav je ovšem velmi důležité jak pro účetnictví, tak i pro daň z příjmů a dochází často ke konfliktům mezi daňovými poplatníky a finančními úřady. Chybné posouzení ze strany účetní jednotky toho, zda se jedná o opravu či technického zhodnocení, způsobuje doměrky daně z příjmů, příp. daně z přidané hodnoty ze strany správců daně. Tyto konflikty jsou často předmětem sporu až u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), který rozhoduje v judikátech. Ty poté slouží ostatním subjektům pro rozhodování v obdobných situacích.

### 2. Opravy a udržování dlouhodobého majetku v účetnictví a daních

Opravy a údržbu dlouhodobého majetku definuje § 47 odst. 2a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., která uvádí, že opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Daňové zákony problematiku oprav a udržování přímo neupravují. Během posuzování musí tedy účetní jednotka vycházet z příslušných paragrafů zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“).

Z hlediska účtování nákladů na opravy a udržování se jedná o provozní náklady. Aby mohlo jít o náklady snižující základ daně z příjmů právnických osob, musí být splněna podmínka, že se jedná o vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále je nutné, aby majetek, na kterém jsou prováděny opravy, byl ve vlastnictví účetní jednotky či aby byla účetní jednotka nájemcem, který má ve smlouvě určeno, že je k dané opravě oprávněný. Majetek dále musí sloužit k dosahování zdanitelných příjmů, náklady byly prokazatelně vynaloženy, o těchto nákladech je účtováno dle platných účetních předpisů a

v poslední řadě musí být splněna podmínka, že se nejedná o technické zhodnocení majetku.

Hranice správného rozhodnutí o tom, zda se jedná o náklady na opravy a udržování či zda už se jedná o technické zhodnocení je v praxi velmi obtížné stanovit. Na pomoc při rozhodování o uznatelnosti nákladů proto vydalo GFŘ (Generální finanční ředitelství) pokyn D-22. Velmi důležité je, aby poplatník v případě kontroly z finančního úřadu měl připravenou dokumentaci provedené opravy a tím pádem unesl své důkazní břemeno a nebyla mu doměřena daň. Uvedme některé příklady:

*Výměna oken* na budově z dřevěných na plastová. Pokud se jedná o pouhou výměnu materiálu bez změny v rozměrech či počtu skel, je možné to považovat za opravu. *Opravy osobního automobilu* například po dopravní nehodě, pokud dojde pouze k uvedení automobilu do původního stavu, bez změny technických parametrů. *Výměna vodovodního potrubí*, které se od stávajícího bude lišit pouze použitým materiálem, aniž dojde ke změně objemu průtoku, bude se jednat o náklady na opravu.

### 3. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku v účetnictví a v daních

V účetních předpisech je technické zhodnocení definováno ve vyhlášce č. 500 /2002 Sb. (§ 47), podle které se za technické zhodnocení považují zásahy do majetku účetní jednotky mající za následky změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření jeho vybavenosti či použitelnost, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku. Ocenění jednotlivého dlouhodobého majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka. Výjimkou je technické zhodnocení nemovité kulturní památky, které je odpisováno samostatně.

ZDP vymezuje technické zhodnocení v § 33 jako takové zásahy do majetku, které představují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Uvedme některé příklady:

*U staveb* bývá často diskutováno, zda se jedná o technické zhodnocení stavby, nebo jde o samostatnou movitou věc. Pokud se jedná o takové zařízení, které je možné považovat za nedílnou součást a nemovitost by jeho oddělením ztratila svůj účel, je nutno ho považovat za součást budovy. Pokyn GFŘ D-22 uvádí příklady, které vždy tvoří nedílnou součást staveb a jsou tedy považovány za technické zhodnocení. Mezi ty lze zařadit například: vnitřní rozvody vzduchu, vestavný nábytek, izolace, mříže, rolety, žaluzie, osobní výtahy.

*U technického zhodnocení softwaru* je nutné rozlišovat, zda se jedná o „pouhý“ update, který představuje jeho aktualizaci a nejedná se o technické zhodnocení. Za to se považuje upgrade, který software zdokonaluje a zároveň rozšiřuje jeho vybavenost.

*U osobního automobilu* lze považovat za technické zhodnocení takové změny, které mění jeho účel či technické parametry. V praxi se tedy může jednat například o nové zabudování navigace, alarmu, střešního okénka, na pevně zabudované autorádio.

### 4. Závazné posouzení

Při posuzování, zda zásah do majetku má povahu technického zhodnocení, je daňový poplatník oprávněn podat místně příslušnému správci daně žádost o závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením (§ 33a ZDP). Ke každému předmětu závazného posouzení se váže poplatek ve výši 10 000 Kč a je splatný v okamžiku podání žádosti. Do žádosti je třeba uvést náležitosti uvedené v zákoně.

Při podání žádosti je současně poplatník povinen předložit také doklad o vlastnictví posuzovaného majetku a dále soubor dokumentů, který umožňuje posoudit, zda je zásah

do majetku považován za technické zhodnocení. V případě nemovité věci ještě musí být připojena dokumentace reflektující provedené (plánované) zásahy. Na základě žádosti poté správce daně vydá výrok, který obsahuje náležitosti dle Daňového řádu a dále také věcný a časový rozsah rozhodnutí. Proti rozhodnutí není možno uplatnit opravné prostředky.

Rozhodnutí závazného posouzení může být uplatněno vůči správci daně, který toto rozhodnutí vydal, a to pouze za podmínky, že skutečný stav věci je shodný s údaji, které byly uvedeny při žádosti o vydání posouzení. Je vázané na příslušný právní předpis, a proto se stává neúčinným v okamžiku, kdy došlo ke změně dané zákonné úpravy, která byla podkladem pro vydání závazného posouzení. Závazné posouzení není možné použít v případě, kdy došlo ke změně podmínek, které byly uvedeny při žádosti a také v případě uplynutí 3 leté lhůty od konce kalendářního roku, ve kterém bylo rozhodnutí vydáno.

## 5. Analýza judikátů NSS k technickému zhodnocení a opravám dlouhodobého majetku

Stegbauerová (2020) ve své práci analyzovala několik judikátů, ze kterých bylo do tohoto článku podrobněji analyzováno sedm z nich (tabulka 1):

**Tabulka 1** Souhrn analyzovaných judikátů

Označení	Rozsudek	Druh daně
<b>NSS 2013 (1)</b>	5 Afs 68/2012 - 36	DP právnických osob
<b>NSS 2013 (2)</b>	2 Afs 17/2012 - 26	DP fyzických osob
<b>NSS 2016</b>	1 Afs 308/2015 - 51	DP právnických osob + DPH
<b>NSS 2018 (1)</b>	3 Afs 229/2017 - 29	DP právnických osob
<b>NSS 2018 (2)</b>	10 Afs 104/2018 - 40	DP právnických osob
<b>NSS 2019 (1)</b>	5 Afs 307/2017 - 33	DP právnických osob
<b>NSS 2019 (2)</b>	1 Afs 276/2018 - 47	DP právnických osob

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy

Legenda: DP – daň z příjmů; DPH – daň z přidané hodnoty

### NSS 2018 (1) - 3 Afs 229/2017 - 29

Rozsudek týkající se daně z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“), ve kterém se jednalo o konflikt, zda výdaje vynaložené v souvislosti s majetkem (vzduchotechnikou a klimatizací) mohly být považovány za výdaje na opravu, či za výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Spor vznikl kvůli skutečnosti, že zmíněný majetek nebyl uvedený v účetnictví stěžovatelky, která v roce 2005 pořídila budovu, ve které byla vzduchotechnika a klimatizace její součástí. Z vyjádření finančního úřadu tak mělo být účtováno jako by byl majetek pořízen. NSS se ovšem se závěrem FÚ neztotožnil. Uvedl, že účetnictví není tzv. „koruna důkazů“ a není možné upřednostnit jeden důkaz před druhým. Jako další důkaz totiž byla předložena technická zpráva, která uváděla, že zmíněný majetek byl součástí nemovitosti. Věc byla vrácena zpět k prozkoumání, protože bylo nutné stanovit, zda se opravdu jednalo o výdaje na opravu dlouhodobého majetku, nebo na výdaje na technické zhodnocení (tabulka 2).

**Tabulka 2** Rozsudek NSS 3 Afs 229/2017 - 29

Daňový subjekt	NSS/Správce daně	Daňový doměrek
<b>Oprava</b>	Nebylo jednoznačně uvedeno/vyvráceno	1 016 000 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy

### NSS 2019 (1) – Rozsudek 5 Afs 307/2017 – 33

Spor vztahující se k problematice fotovoltaické elektrárny (dále jen „FVE“), která je pevně spojená se stavbou, kdy žalobkyně o hodnotu kabelových svodů zvýšila její vstupní cenu. Uvedla, že bez nich ztrácí FVE svou funkčnost a není možné je od sebe oddělit, jelikož spadají do její technologické části. Správce daně naopak zastával názor, že hodnota FVE

by měla být součástí ocenění stavby jako její technické zhodnocení a její hodnotu tedy zvyšovat. Nebylo ovšem vyřešeno, zda kabely jsou součástí vstupní ceny FVE, která se odpisuje dle ZDP. Řešení objasňuje zpráva k novele, která rozděluje FVE na: technologickou a stavební část, kdy každá část má různě vymezený daňový režim. Výsledkem bylo rozhodnutí, že technologická část nezahrnuje způsoby, jak se FVE připojuje k budově. Z toho vyplývá, že se jedná o technické zhodnocení budovy (tabulka 3).

**Tabulka 3** Rozsudek NSS 5 Afs 307/2017 – 33

Daňový subjekt	NSS/Správce daně	Daňový doměrek
<b>TZ - zvýšení vstupní ceny samostatné movité věci</b>	Rozdělení na dvě části a každá měla specifický režim	141 317 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy

Legenda: TZ – technické zhodnocení

### **NSS 2019 (2) – Rozsudek 1 Afs 276/2018 - 47**

Spor daňového subjektu a správce daně o posouzení stavebních prací provedených na nemovitosti. Daňový subjekt účtoval o přijaté faktury na provedené práce jako o nákladu na opravy a udržování a snížil si tedy o tuto částku daňový základ za zdaňovací období 2011. Správce daně (poté i NSS) ovšem při kontrole daně z příjmů právnických osob dospěl k závěru, že provedené práce měly za následek změnu technických parametrů stavby. Došlo totiž ke zvětšení celkové zastavěné plochy a dále k výměně dřevěných oken za větší počet plastových s dvojskly. To způsobilo změnu vzhledu celé stavby. Celá stavební akce byla tudíž nejprve správcem daně a poté i NSS hodnocena jako technické zhodnocení stavby. Dále potvrdil závěry již výše zmíněných judikátů, že nelze jednotlivé práce uskutečněné v rámci jedné stavební akce rozlišovat, ale je nutno všechny posuzovat jednotně, a to dle záměru celé akce (tabulka 4).

**Tabulka 4** Rozsudek NSS 1 Afs 276/2018 - 47

Daňový subjekt	NSS/Správce daně	Daňový doměrek
<b>Oprava</b>	Technické zhodnocení	550 050 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy

### **NSS 2013 (1) – Rozsudek 5 Afs 68/2012 – 36**

V tomto případě se jednalo se o problematiku závazného posouzení, kdy daňový subjekt považoval výdaje za výdaje na opravu dle závazného posouzení vydaného správcem daně. Odlišného názoru byl ovšem finanční úřad, který tvrdil, že se jednalo o technické zhodnocení stavby. Výsledkem tohoto sporu bylo vyjádření, že rozhodnutí nezakládá daňovému subjektu žádná práva ani povinnosti. Od vydaného rozhodnutí je možno se odchýlit a dostatečnými důkazními prostředky toto rozhodnutí zneplatnit. Nezaručuje tedy stoprocentní jistotu (tabulka 5).

**Tabulka 5** Rozsudek NSS 5 Afs 68/2012 – 36

Daňový subjekt	NSS/Správce daně	Daňový doměrek
<b>Oprava</b>	Technické zhodnocení	neuveden Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy

### **NSS 2013 (2) – Rozsudek 2 Afs 17/2012 – 26**

Tento rozsudek je obsahově podobný již dvěma výše uvedeným judikátům. V tomto případě došlo ke zkoumání, zda tvořená rezerva byla opravdu použita na opravu hmotného majetku, a ne na technické zhodnocení nemovitosti. Došlo totiž ke změně užívání stavby, kdy původně karosářská dílna byla upravena na tiskárnu. Nejvyšší správní soud ovšem namítl, že v rámci jedné rozsáhlé investiční akce mohou být provedeny úpravy, kterými dochází k opravě dané nemovitosti, tak ale může vznikat i podnět pro technické zhodnocení (tabulka 6). Pro rozlišení by byl velmi nápomocný znalecký posudek z oboru stavebnictví.

**Tabulka 6** Rozsudek NSS 2 Afs 17/2012 – 26

<b>Daňový subjekt</b>	<b>NSS/Správce daně</b>	<b>Daňový doměrek</b>
<b>Tvorba zákonné rezervy na opravu</b>	Technické zhodnocení	1 413 770 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy**NSS 2016 – Rozsudek 1 Afs 308/2015 - 51**

Jediný rozsudek, ve kterém byla kromě daně z příjmů doměřena i daň z přidané hodnoty, a to z toho důvodu, že daňový subjekt považoval provedené práce na nemovitosti za výdaje na opravu a uplatnil si nárok na odpočet. Dle vyjádření správce daně, který poté potvrdil i NSS, došlo ovšem k technickému zhodnocení stavby. V případě, že by daňový subjekt trval na svém názoru, měl doložit více důkazních prostředků týkajících se těchto provedených úprav. Z důvodu, že měly být práce považovány za technické zhodnocení, uložil správce daně povinnost upravit odpočet daně dle zákona o dani z přidané hodnoty (tabulka 7)

**Tabulka 7** Rozsudek NSS 1 Afs 308/2015 – 51

<b>Daňový subjekt</b>	<b>NSS/Správce daně</b>	<b>Daňový doměrek</b>
<b>Oprava</b>	Technické zhodnocení	226 003 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy**NSS 2018 (2) – Rozsudek 10 Afs 104/2018 – 40**

Poslední ze zmíněných rozsudků se týkal doměrku na dani z příjmů právnických osob. Daňový subjekt provedl práce na průmyslovém areálu, které klasifikoval jako výdaje na opravu nemovitosti. Správce daně se s tímto postupem neztotožnil a uvedl, že došlo ke změně způsobu využití nemovitosti a práce vedly ke změně technických parametrů, dle jeho názoru tedy došlo k technickému zhodnocení. Jelikož byly práce provedené v rámci jednoho investičního projektu, jsou považovány za jeden celek a nelze je tedy rozdělit na část oprav a část technického zhodnocení (tabulka 8).

**Tabulka 8** Rozsudek NSS 10 Afs 104/2018 – 40

<b>Daňový subjekt</b>	<b>NSS/Správce daně</b>	<b>Daňový doměrek</b>
<b>Oprava</b>	Technické zhodnocení	143 280 Kč

Zdroj: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), autorské úpravy**Závěr**

Při daňových kontrolách se správci daně na oblast oprav a technického zhodnocení často zaměřují a na základě špatného rozhodnutí účetní jednotky, které posoudily zásah do majetku jako opravu, doměřují daň z příjmů. Daňový subjekt ovšem hájí svá práva i přes to, že dle finančních orgánů neunese důkazní břemeno a brojí proti doměrkům na dani odvoláním. Tento proces může v nejzazším bodě dospět až k podání kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu, který poté v rámci své činnosti o těchto věcech rozhoduje.

**Příslušnost ke grantové úloze**

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů Interní grantové agentury číslo F1/25/2019 na Fakultě finančního účetnictví VŠE v Praze s názvem "Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice".

**Literární zdroje a jiné odkazy**

NSS (2013) (1). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2013, čj. 5 Afs 68/2012 – 36*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>

NSS (2013) (2). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, čj. 2 Afs 17/2012 – 26*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>

- NSS (2016). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2016, čj. 1 Afs 308/2015 – 51*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>
- NSS (2018) (1). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, čj. 3 Afs 229/2017 – 29*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>
- NSS (2018) (2). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, čj. 10 Afs 104/2018 – 40*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>
- NSS (2019) (1). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, čj. 5 Afs 307/2017 – 33*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>
- NSS (2019) (2). *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2019, čj. 1 Afs 276/2018 – 47*. Retrieved from: <http://www.nssoud.cz>
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Stegbauerová, J. (2020). *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku - účetní a daňové aspekty*. Diplomová práce. FFÚ VŠE v Praze. Vedoucí práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1001 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů