



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **Bc. L. K.**  
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2023, č. j. 31222/23/5200-10421-713255,  
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení předmětu řízení**

1. Žalobce se žalobou ze dne 14. 11. 2023 domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo částečně změněno a ve zbytku potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 8. 2020, č. j. 3079862/20/3201-51522-801193 (dále „odvolací rozhodnutí správce daně“). Tímto rozhodnutím správce daně rozhodl podle ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 ze dne 26. 04. 2019, č. j. 2180159/19/3201-51522-801193, tak, že částka doměřené daně ve výši 74 443 Kč byla změněna na částku 72 748 Kč a částka penále stanoveného podle § 251 odst. 3 daňového řádu

ve výši 21 133 Kč byla změněna na částku 20 794 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný dále změnil odvolací rozhodnutí správce daně tak, že částka doměřené daně byla dále snížena na 69 808 Kč a částka stanoveného penále byla snížena na 20 206 Kč.

## II. Žalobní body

2. Žalobce v žalobě uplatnil tři okruhy námitek a dále napadené rozhodnutí označil za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí spočívající v absenci uvedení konkrétního odstavce a písmene § 7 ZDP, pod který žalovaný zařadil část příjmů žalobce. Dále mělo být rozhodnutí nepřezkoumatelné pro absenci odůvodnění, co se naplnění zákonných znaků podnikání a termínu „poskytovaná služba“ týče.
3. První okruh námitek se týkal podřazení příjmů z nájmu ve výši 240 000 Kč pod § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Tento příjem měl být podřazen pod § 9 ZDP, jak jej žalobce ostatně přiznal v daňovém přiznání. Žalovaný svůj závěr o přiřaditelnosti předmětných příjmů pod § 7 ZDP dostatečně neodůvodnil. Žalobce dále vytkl žalovanému jeho závěr, podle kterého je žalobcovou „...jedinou podnikatelskou činností provozování sauny a v rámci pronajímání sauny byla k dispozici i vířivá vana.“ Tento závěr žalovaný uměle vytvořil ze dvou různých vyjádření žalobce učiněných ve dvou časově nenavazujících projevech.
4. Další okruh žalobních námitek se týkal uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že technické zhodnocení nemovitosti, ze kterého si žalobce uplatňoval odpis (jakožto odpis hmotného majetku), nebylo uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání ve smyslu § 26 odst. 10 ZDP. Žalovaný dostatečně nezohlednil konkrétní okolnosti případu a nezohlednil větu druhou § 126 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“) ve spojení se zněním § 119 odst. 1 stavebního zákona, ze kterého vyplývá, že existují stavby, které mohou být užívány, aniž by dosud proběhla kolaudace. Předmětná nemovitost je stavbou povolenou, což žalobce doložil rozhodnutím č. 64/R/2023 o nenařizení odstranění stavby a sdělením - Ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020. Předmětná nemovitost je provozována za účelem relaxačního centra a k tomu byl udělen souhlas hygienické stanice. Žalovaný má být rozhodnutím jiného správního orgánu vázán. Žalobce se rovněž neztotožnil s argumentem žalovaného, že ověření dokumentace ze dne 23. 4. 2020 osvědčuje účel užívání ke dni jeho vydání, nikoliv k době realizace úprav ve formě technického zhodnocení. Ověření dokumentace se časově váže na datum vyhotovení dokumentace, která je ověřována a která právě zachycuje stav stavby.
5. Poslední okruh námitek zaměřil žalobce na otázku stanovení vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku. Při stanovení vstupní ceny dlouhodobého majetku nelze vycházet z ceny stanovené úředním oceněním, protože předmětem ocenění byla nemovitost bez provedení technického zhodnocení. Žalovaný při stanovení vstupní ceny postupoval podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP, a to na základě skutečnosti, že předmětná nemovitost byla pronajímána. Takto však nebylo možné postupovat, jednalo se pouze o pronájem části prvního nadzemního podlaží. Aby žalovaný mohl postupovat podle předmětného ustanovení, musela by být předmětem nájmu celá nemovitost. V přímém rozporu s tímto závěrem je pak postup žalovaného v rámci posouzení otázky kvalifikace příjmů, kdy žalovaný vztah k místnostem druhého nadzemního podlaží nevykládá jako vztah nájemní, když příjmy z tohoto vztahu nevyhodnotil jako příjmy z nájmu.

### III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že žalobní námítky v něm již byly vypořádány, shrnul zjištěný skutkový stav, právní základ projednávané věci a dosavadní průběh řízení. Žalovaný konstatoval, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné není, k tomu odkázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).
7. Konkrétně k absenci uvedení odstavce příslušného § 7, ke kterému podřadil příjem žalobce ve výši 240 000 Kč, uvedl, že daňové řízení tvoří jeden celek a předmětným zařazením se již zabýval správce daně ve svém odvolacím rozhodnutí na str. 7, kde tento příjem podřadil pod odst. 1 ustanovení § 7. Ve vazbě na konkrétní skutková zjištění a to, že žalobce je držitelem živnostenského oprávnění, se zjevně jednalo o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, což plyne i ze zprávy o daňové kontrole.
8. K prvnímu okruhu námitek žalovaný uvedl, že v daném případě byly naplněny znaky podnikání v souladu se živnostenským zákonem, protože žalobce byl v předmětném zdaňovacím období držitelem živnostenského oprávnění, jako svou ekonomickou činnost provozoval pronájmy vířivých van (byť prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy, která však podle žalovaného v tomto případě slouží k tomu, aby žalobce nebyl fyzicky viděn na listinách, zvláště když komisionář jednal na účet a ve prospěch žalobce na základě žalobcových pokynů) stejně jako provozoval pronájmy saun, což sám potvrdil při ústním jednání dne 5. 4. 2017 a dne 14. 11. 2017. Při těchto jednáních žalobce v souhrnu uvedl, že jako svou jedinou činnost pronajímal sauny a při tomto pronájmu byly k dispozici vířivé vany. Žalovaný se tedy také zabýval otázkou soustavnosti činnosti a dospěl k tomu, že příjmy ve výši 240 000 Kč mají povahu poskytované služby obdobně jako provozování saun, a proto je zahrnul v dílčím základu daně dle § 7 ZDP. Argumentace žalobce o tom, že předmětný příjem nemůže být součástí dílčího základu daně dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, je irelevantní, neboť příjmy ve výši 240 000 Kč zahrnul již správce daně v dílčím základu daně podle § 7 odst. 1 ZDP. Pronajímaná nemovitost nebyla zařazena do obchodního majetku žalobce, avšak z inventurní karty majetku zaslané dne 8. 6. 2018 vyplývá, že vířivé vany do obchodního majetku zařazeny byly ke dni 31. 12. 2014, ale nebyl z nich uplatněn odpis. Nejednalo se tedy o příjmy z pronájmu, ale ze samostatné výdělečné činnosti - výkonu vlastní podnikatelské činnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP realizovaného prostřednictvím komisionáře.
9. K námitce uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k obvyklému užívání žalovaný uvedl, že podmínky podle § 26 odst. 10 ZDP naplněny nebyly. Žalobce pořídil nemovitost v roce 2004 zkolaudovanou jako prostor pro skladování a garáže s jedním nadzemním podlažím. Do předmětného zdaňovacího období došlo v nemovitosti k řadě stavebních změn, k nimž však žalovaný nepředložil stavebnímu úřadu žádné doklady o povolení stavby, a tedy tato stavba byla provedena bez stavebního povolení a užívána v rozporu s ověřenou dokumentací, resp. bez splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Výdaje, které uplatnil žalobce v řádném daňovém přiznání jako skutečné výdaje k pronájmu nemovitostí ve výši 939 030 Kč, nebyly podle žalovaného opravami ale rekonstrukcí, jednalo se tedy o technické zhodnocení podle ustanovení § 33 ZDP. Fakticky pak došlo ke změně účelu využití budovy, o čemž v konečném důsledku není mezi žalobcem a žalovaným sporu. V průběhu odvolacího řízení žalobce neprokázal, že by se technické zhodnocení stalo hmotným majetkem ve smyslu § 26

odst. 10 ZDP, neboť změna stavby (technické zhodnocení) byla prováděna bez rozhodnutí, opatření nebo jiného úkonu vyžadovaného stavebním zákonem. Žalovaný připustil, že podle věty druhé § 126 odst. 1 stavebního zákona mohou existovat stavby, které mohou být užívány, aniž by dosud proběhla kolaudace, avšak to se netýká žalobce, který stavbu užívá k jinému účelu, než k jakému byla povolena, a nové povolení stavby či povolení jiného užívání žalobce nedoložil.

10. V rozhodnutí č. 64/R/2023 o nenařizení odstranění stavby sice stavební úřad dospěl k závěru, že se nejedná o „černou“ stavbu, avšak tímto rozhodnutím pouze deklaroval stav nemovitosti k datu vydání rozhodnutí č. 64/R/2023, tj. k datu 6. 3. 2023. Žalobce tak neprokázal, že provedené technické zhodnocení na nemovitosti bylo uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání již ke dni 1. 1. 2013. Na tomto závěru nezměnil nic ani souhlas Krajské hygienické stanice k provozování činnosti. Ověření zjednodušené dokumentace vydané dne 23. 4. 2020 stavebním úřadem Slezská Ostrava v této věci žalovaný neosvědčil jako důkaz, který by prokazoval schválený účel užívání dané nemovitosti v roce 2014, a tedy by měl vliv na nyní řešené zdaňovací období 2014. Další dílčí námitky žalovaný označil za polemiku nad funkcí kolaudačního procesu a účinkem kolaudačního rozhodnutí, která však na závěrech žalovaného nic nemění. Technické zhodnocení tak nemohlo být řazeno do hmotného majetku, neboť bylo užíváno bez příslušného povolení stavebního úřadu, a tedy nikoliv v souladu s právními předpisy.
11. K třetímu okruhu námitek, který se týkal stanovení vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku, žalovaný poznamenal, že žalobci byly částečně uznány výdaje – daňové odpisy ve výši 19 652 Kč, v tomto smyslu byl také upraven základ daně. Žalovaný zdůraznil, že pro daňové odpisování hmotného majetku je podstatné správné stanovení vstupní ceny podle zásad § 29 ZDP a stanovení data počátku pronájmu, ke kterému se stanoví reprodukční pořizovací cena nemovitosti. Žalovaný vyšel z data 1. 1. 2013. Protože nedošlo k naplnění podmínky uvedení stavu způsobilého obvyklému užívání podle § 26 odst. 10 ZDP a technické zhodnocení nemovitosti se tedy nemohlo stát součástí vstupní ceny nemovitosti, musel žalovaný stanovit reprodukční pořizovací cenu nemovitosti sníženou o toto technické zhodnocení. Vzhledem k tomu, že žalobce využíval nemovitost k podnikání, avšak nebyla vložena do obchodního majetku, bylo možné tyto odpisy uplatnit jako výdaj k příjmům dle § 9 ZDP (příjem z pronájmu tělocvičny). Dílčí námitka týkající se toho, že pronajímána byla jen část nemovitosti není podle žalovaného důvodná, protože stavby, u kterých mezi pořízením a počátkem pronájmu již 5 let uplynulo, se odepisují přímo z reprodukční ceny bez hodnoty pozemku a žádný poměr se u nich nestanovuje. K námitce výše stanovené částky při ocenění žalovaný uvedl, že ocenění provedl podle platných oceňovacích předpisů ke dni 1. 1. 2013 na základě podkladů získaných ze znaleckého posudku č. 1143/2004 zpracovaného Ing. Zdeňkem Harabišem ke dni 7. 4. 2004. Správce daně nemohl postupovat jinak, neboť použití tržní ceny jako reprodukční pořizovací ceny ZDP nepřipouští. Veškerý postup žalovaného pak byl souladný se zákonem a judikaturou NSS.

#### IV. Replika a další vyjádření stran

12. Žalobce následně v replice ze dne 15. 5. 2024 setrval na svém názoru, že technické zhodnocení bylo uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání a nebylo nutné k tomu doložit kolaudační souhlas nebo rozhodnutí, naplnění podmínek zákona je podle žalobce možné doložit i jinými listinami. Žalovaný ve vyjádření nesprávně interpretoval k žalobě § 126 odst. 1 stavebního zákona a na podstatu žalobní argumentace tak nereagoval.

Předložením rozhodnutí č. 64/R/2023 žalobce prokázal, že se jedná o stavbu povolenou, toto rozhodnutí je deklaratorní povahy a nastoluje právní jistotu s účinky od počátku. Kolaudační rozhodnutí stavby nebylo dochováno, a právě z tohoto důvodu (nikoliv na straně žalobce) musel žalobce postupovat odlišně od standartní situace. Předložením Ověření zjednodušené dokumentace žalobce prokázal užívání stavby v souladu se zákonem. V situaci, kdy nejsou dochovány doklady, z nichž by bylo možné zjistit účel, pro který byla stavba povolena, platí, že stavba je určena k účelu, pro který je svým stavebně technickým uspořádáním vybavena – což je uvedeno právě v žalobcem předloženém dokumentu.

13. K replice žalobce zaslal žalovaný vyjádření, ve kterém konstatoval, že žalobce opakuje odvolací a žalobní námitky a pouze polemizuje se závěry uvedenými v napadeném rozhodnutí. Podle § 126 odst. 1, 2, 3 a 4 stavebního zákona lze stavbu užívat jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu. Nevyžaduje-li stavba kolaudaci podle § 119 odst. 1, lze ji užívat jen k účelu vymezenému v povolení stavby. Žalobce však nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že stavební úpravy, které vedly ke změně účelu využívání stavby, byly ve zdaňovacím období roku 2014, který je předmětem nynějšího řízení, v souladu se stavebním zákonem. Na podporu svých závěrů pak žalovaný považuje za účelné odkázat na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 47/2013-28 ze dne 27. 11. 2013 a na to navazující rozsudek NSS č. j. 9 Afs 147/2013-53 ze dne 14. 8. 2014.

#### V. Právní posouzení

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce podal dne 7. 4. 2015 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, ve kterém deklaroval příjmy podle § 6 ZDP ze závislé činnosti ve výši 180 255 Kč, příjmy podle § 7 ZDP ze samostatné výdělečné činnosti ve výši 114 155 Kč z provozování sauny v prostorách nemovitosti na adrese Nádražní 3222/138c, Moravská Ostrava, a příjmy z nájmu podle § 9 ZDP ve výši 448 219 Kč skládající se z částky 208 219 Kč za pronájem tělocvičny v prostorách nemovitosti a 240 000 Kč za pronájem nebytových prostor v nemovitosti na základě komisionářské smlouvy obchodní korporaci Remissio s. r. o.
16. Dne 10. 11. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů za předmětné zdaňovací období. Na základě výsledku daňové kontroly byly, mimo jiné, daňově uznatelné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 939 000 Kč k deklarovaným příjmům z nájmu podle § 9 ZDP posouzeny správcem daně jako výdaje na technické zhodnocení. Podle správce daně však žalobce nesplnil podmínky k odpisování hmotného majetku definované v § 26 - § 33 ZDP, především podmínku uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání podle § 26 odst. 10 ZDP, toto technické zhodnocení se nestalo součástí vstupní ceny. Správce daně nemohl stanovit správnou výši vstupní ceny nemovitosti pro odpisování pro nedostatek relevantních informací o stavu nemovitosti k datu zahájení pronájmu, a to i z důvodu neprokázání jeho počátku. Na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1803342/19/3201-61564-809801 ze dne 10. 4. 2019, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem daň ve výši 74 443 Kč,

daňovou ztrátu ve výši - 378 707 Kč, daňový bonus podle § 35c ZDP ve výši - 12 287 Kč, a povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 133 Kč (podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 17 346 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 3 787 Kč).

17. Dne 13. 5. 2019 podal žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. V něm neuplatnil u příjmů dle § 9 výdaje deklarované jako opravy ve výši 939 030 Kč a správcem daně posouzené jako výdaje na technické zhodnocení, nově uplatnil odpisy hmotného majetku. Toto dodatečné přiznání správce daně posoudil jako odvolání a částečně žalobci vyhověl, překvalifikoval příjmy z pronájmu vířivých van ve výši 240 000 Kč deklarované žalobcem jako příjmy dle § 9 ZDP na příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP a vydal rozhodnutí o odvolání ze dne 6. 8. 2020, č. j. 3079862/20/3201-51522-801193.
18. Dne 7. 9. 2020 podal žalobce odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání, které následně doplnil o nové důkazní prostředky (zejména vyjádření znalce pana Ing. Vlčka ze dne 23. 11. 2020 k výpočtu reprodukční pořizovací ceny nemovitosti pro účely odpisování dle § 9 ZDP). Správce daně vypracoval úřední ocenění ze dne 1. 3. 2023, č. 2/2023, ke dni 1. 1. 2013 (podle kterého cena předmětné budovy č.p. 3222 činí 578 010 Kč). Na základě úředního ocenění č. 2/2023 pro zdaňovací období 2014 podle žalovaného činila výše daňového odpisu z reprodukční pořizovací ceny 578 010 Kč při rovnoměrném způsobu odpisování částku 19 652 Kč  $\{(578\ 010 / 100) * 3,4\}$ . Žalobce v rámci odvolacího řízení nově předložil další důkazní prostředky – rozhodnutí Úřadu městského obvodu Slezská Ostrava č. 64/R/2023 (ze dne 6. 3. 2023, č. j. SLE/10416/23ÚPaSŘ/Chol) o nenařízení odstranění stavby, usnesení Magistrátu města Ostravy ze dne 27. 11. 2018, Ověření zjednodušené dokumentace vydané stavebním úřadem Slezská Ostrava dne 23. 4. 2020, které ověřuje shodu s dokumentací skutečného provedení stavby parc. č. 1187/21 zpracovanou Ing. B. a datovanou 11/2019 (dle tvrzení žalobce vyhotovena v roce 2015). Katastrální úřad pro Moravskoslezský kraj k výzvě žalovaného předložil další listiny z období od roku 1993 do roku 2004 vztahující se k předmětné nemovitosti, ze kterých v souhrnu vyplývalo, že předmětná nemovitost má sloužit jako sklady a garáže a má být jednopodlažní. Po opakovaném seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dne 24. 3. 2023, 20. 7. 2023, 31. 8. 2023) žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým částečně vyhověl odvolacím námitkám žalobce. Žalovaný na základě provedeného úředního ocenění, dospěl k závěru, že lze uplatnit odpisy z nemovitosti bez provedeného technického zhodnocení a změnil rozhodnutí o odvolání tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
19. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále dospěl k závěru, že jedinou podnikatelskou činností žalobce bylo provozování sauny v budově, která je v jeho osobním vlastnictví (příčemž tato nemovitost nebyla vložena do obchodního majetku dle § 4 odst. 4 ZDP). Správce daně překvalifikoval příjmy z pronájmu vířivých van ve výši 240 000 Kč na příjmy ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 1 ZDP správně a žalovaný tento závěr potvrdil s tím, že Remissio s. r. o. vyplácelo žalobci pouze příjmy z používání vířivých van, které ve skutečnosti provozoval sám žalobce. Rozhodnutí stavebního úřadu Slezská Ostrava č. 64/R/2023 žalovaný neosvědčil jako důkaz, který by se vztahoval k předmětnému zdaňovacímu období, stejný závěr učinil o Ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020. Na základě dalších listinných důkazů žalovaný konstatoval, že předmětná nemovitost byla v roce 2004, tedy v době pořízení nemovitosti daňovým subjektem, určena k užívání

jako sklady a dílny (viz kupní smlouva ze dne 31. 05. 2002, protokol z jednání na katastrálním úřadě ze dne 18. 09. 2002, přiznání k dani z nemovitostí ze dne 07. 06. 2004, přiznání k dani z nemovitostí ze dne 12. 02. 2003, výkres soudního znalce a odhadce J. P. z roku 1948). Rozhodnutím č. 64/R/2023 sice příslušný stavební úřad legalizoval danou stavbu, nicméně toto rozhodnutí nevyřešilo otázku, k jakému datu mělo dojít k povolení změny užívání stavby.

20. Při jednání ve věci před krajským soudem žalobce předložil k důkazu protokol o provedení kontrolní prohlídky předmětné stavby ve vlastnictví žalobce ze dne 26. 6. 2024, který vypracovala pověřená osoba stavebního úřadu – Úřadu městského obvodu Slezská Ostrava pro účely stavebního řízení vedeného pod sp.zn. S-SLE/01027/19/ÚPaSŘ, jehož předmětem je odstranění stavby. Při této prohlídce měl stavební úřad k dispozici již zmíněné ověření projektové dokumentace ze dne 23. 4. 2020 a ověřoval shodu této dokumentace se skutečností, nesoulad shledal jen v nepatrné části.
21. Krajský soud se v rámci vypořádání žalobních bodů nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Tuto žalobce spatřoval v nedostatku důvodů rozhodnutí. Podle ustálené judikatury NSS platí, že napadené rozhodnutí by mohlo být nepřezkoumatelné, pokud by bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, což se v tomto případě nenastalo. Otázkou nepřezkoumatelnosti se již opakovaně zabýval NSS ve své rozhodovací činnosti. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45).
22. Krajský soud pak neshledal, že by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro neuvedení příslušného odst. a písm. § 7, pod který žalovaný zařadil příjmy ve výši 240 000 Kč. Na str. 7 odvolacího rozhodnutí správce daně je uvedeno, že předmětné příjmy správce daně zařadil pod § 7 odst. 1 ZDP a z textu odůvodnění, které tomuto závěru předchází, je zřejmé, že na tento příjem správce daně nahlížel jako na příjem ze samostatné činnosti žalobce, a nikoliv příjem z nájmu. Z napadeného rozhodnutí je pak zjevné, že žalovaný o této částce 240 000 Kč smýšlí zcela totožně jako o příjmu z pronájmu saun (odst. 60 nápadného rozhodnutí), který si sám žalobce uplatil podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Konečně pak sám žalobce v bodě 5.9 žaloby dospěl k závěru, že žalovaný měl na mysli příjem z živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, zjevně tak ani žalobci absence výslovného uvedení dotčeného ustanovení včetně odstavce a písmene v napadeném rozhodnutí nebránila dospět ke správnému závěru. Dílčí námitka, že se žalovaný nezabýval otázkou naplnění znaku podnikání, není důvodná, neboť žalobce nikde netvrdil, že podnikatelem není, výslovně připustil, že jeho podnikatelská činnost spočívá v provozování sauny. Žalovaný logicky a srozumitelně odůvodnil, proč pronájem vířivých van považuje za činnost založenou na totožném principu jako provoz sauny, a navíc s provozem sauny přímo související. Výčet znaků podnikání a konkrétní zdůvodnění ke každému z nich se z hlediska

předmětu řízení jeví soudu jako nadbytečné. Nedůvodná je i žalobcova argumentace týkající se termínu „poskytované služby.“ Žalovaný tento termín totiž v napadeném rozhodnutí neužívá jako termín ZDP ale v kontextu skutečnosti, že žalobce byl v předmětném zdaňovacím období držitelem živnostenského oprávnění, mj. k oboru činnosti „Poskytování služeb osobního charakteru a pro osobní hygienu“. Jde tedy o termín související se živnostenským podnikáním žalobce a příslušným zákonem (resp. přílohou 4 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání). Žalovaný termín používal pouze potud, pokud dával provozování (žalobcem označované jako krátkodobé pronájmy) vířivých van s provozováním sauny.

23. Pokud se týče prvního okruhu námitek ohledně podřazení příjmů ve výši 240 000 Kč z režimu § 9 na § 7 ZDP, krajský soud se závěrem žalovaného souhlasí. Žalovaný srozumitelně v odst. 52 až 59 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že tento příjem z tvrzeného „krátkodobého pronájmu vířivých van“ je ve svém principu zcela totožný jako provoz sauny, byť činěný prostřednictvím komisionáře. Předmětné vířivé vany byly zahrnuty v obchodním majetku žalobce (odst. 56 napadeného rozhodnutí) a poukazy k jejich využití byly široké veřejnosti prodávány jako jedna služba společně se saunou (odst. 68 napadeného rozhodnutí). V řízení bylo prokázáno, že příjem ve výši 240 000 Kč z předložené komisionářské smlouvy uzavřené s Remissio s. r. o. nebyl zaznamenán žádnou účetní operací v účetnictví žalobce na straně příjmů podle § 9 ZDP a ani u společnosti Remissio s.r.o. na straně nákladů. V účetnictví společnosti Remissio s.r.o. se účtuje pouze o odměně. Jednatel této společnosti je sám žalobce, současně je jejím jediným společníkem. Žalobce je vlastníkem webových stránek společnosti, budoucí ochranné známky společnosti a konečně samotné nemovitosti, kde provozuje na základě komisionářské smlouvy činnost společnost Remissio s. r. o. Konečně není bez významu ani samotná komisionářská smlouva, ze které je patrné, že společnost jedná na účet žalobce.
24. Žalobce pak v rámci ústního jednání konaného dne 5. 4. 2017 do protokolu na otázku správce daně jakou podnikatelskou činnost prováděl ve zdaňovacím období 2014 uvedl: „...provoz sauny, jinak jsem žádnou podnikatelskou činnost neprovozoval...“ a následně při ústním jednání dne 14. 11. 2017 do protokolu na otázku správce daně: „Prokažte, jakým způsobem daňový subjekt využil v rámci své ekonomické činnosti zboží (vířivé vany) z dokladu č. 6/12/PF“ žalobce vypověděl: „V rámci pronajímání sauny byla k dispozici i vířivá vana. Pokud existují dvě stejné firmy se stejnou činností a jedna nabídne k dané službě něco navíc, např. vstup do vířivky, tak si klient vybere firmu, kde dostane něco navíc.“ Při první výpovědi tak žalobce popsal své podnikání a ve druhé konstatoval, že vířivé vany jsou k dispozici v rámci saunování. Tyto výpovědi pak společně pouze potvrzují výše popsání zjištění, která by sama o sobě byla pro závěr učiněný žalovaným dostatečná. Skutečnost, že tyto výpovědi dal žalovaný do vzájemné souvislosti, nepovažuje soud za jakkoliv umělou, výroky nejsou nijak vytrženy z kontextu. Závěry žalovaného tak jsou zcela přezkoumatelné a logické, je z nich patrné, že žalovaný dospěl k odlišnému závěru o skutkovém stavu, než jak jej setrvale prezentoval žalobce. Žalovaný dostatečně srozumitelně vysvětlil, že předmětné příjmy považuje ve skutečnosti za příjmy žalobce z jeho vlastní podnikatelské činnosti a k tomu shromáždil dostatek důkazů. To platí také v souvislosti se skutečností, že předmětnou nemovitost žalobce nezahrnul do svého obchodního majetku, což vylučuje kvalifikaci příjmů žalobce podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP (v souvislosti s výše uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti).

25. Stejně tak neshledal soud důvodnou žádnou z dílčích námitek z druhého okruhu. K hodnocení tohoto okruhu je pak zapotřebí vyjít z ustanovení stavebního zákona.
26. Podle § 26 odst. 10 ZDP se hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.
27. Podle § 2 odst. 4 stavebního zákona platí, že pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby. Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení platí, že změnou dokončené stavby je stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.
28. Podle § 126 odst. 1 lze stavbu užívat jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu. Nevyžaduje-li stavba kolaudaci podle § 119 odst. 1, lze ji užívat jen k účelu vymezenému v povolení stavby. Podle odst. 2 téhož ustanovení je změna v účelu užívání stavby, v jejím provozním zařízení, ve způsobu výroby nebo v jejím podstatném rozšíření a změna v činnosti, jejíž účinky by mohly ohrozit život a veřejné zdraví, život a zdraví zvířat, bezpečnost nebo životní prostředí, nebo změna doby trvání dočasné stavby nebo změna dočasné stavby na stavbu trvalou, je přípustná jen na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu. Ustanovení § 81 není dotčeno
29. Žalobce namítl, že žalovaný dostatečně nezohlednil konkrétní okolnosti daného případu, tedy především to, že nebylo dochováno kolaudační rozhodnutí. S ohledem na zásady dokazování v daňovém řízení (zejm. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu) byl žalobce v daňovém řízení vyzván, aby prokázal, že uplatněné odpisy technického zhodnocení náleží do předmětného daňového období a splňují požadavky § 26 odst. 10 ZDP. Mezi žalobcem a žalovaným zjevně není sporu o tom, že předmětná nemovitost v době od jejího pořízení žalobcem dosud fakticky doznala řady změn včetně změny účelu jejího využití. Není však jasné, kdy k těmto změnám došlo, tedy zda k nim došlo v předmětném zdaňovacím období, zda byly tyto změny v předmětném období legalizovány a zda je tedy možné odpisy v tomto období uplatnit. Žalobce výše uvedené nijak neprokázal a svého důkazního břemene se nemůže zbavit tvrzením, že kolaudační rozhodnutí nebylo dochováno.
30. Podle výše citovaného § 26 odst. 10 ZDP se hmotným majetkem stávají věci až tehdy, kdy jsou uvedeny do stavu způsobilého obvyklému užívání. Takový stav nastane ve chvíli, kdy je věc dokončena a splňuje technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání. Z předložených ani ze žalovaným opatřených důkazů neplyne, že změna stavby (technické zhodnocení) byla prováděna na základě rozhodnutí, opatření nebo jiného úkonu vyžadovaného stavebním zákonem. Na uvedeném závěru nemění nic ani existence rozhodnutí č. 64/R/2023 o nenařízení odstranění stavby. Předmětné rozhodnutí sice poněkud neuhlazeně činí závěr, že se nejedná o stavbu nepovolenou, nezabývá se však dostatečně tím, kdy došlo k faktické změně užívání nemovitosti. I kdyby soud odhlédl od otázky, zda byla nemovitost po stavebních úpravách řádně zkolaudována, žalobce nedoložil, kdy ke stavebním úpravám a v jakém rozsahu došlo, tedy zda uplatněné odpisy náleží do předmětného zdaňovacího období. Stejný závěr je třeba učinit ohledně ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020, o kterém žalobce sám v žalobě uvádí, že jím byla ověřována dokumentace vyhotovená v roce 2015 (byť je datována 11/2019), tedy až po uplynutí předmětného zdaňovacího období (viz bod 5.27 žaloby) a stav stavby významný

pro projednávanou věc tak nezachycuje. To platí již pro tvrzený rok vyhotovení 2015, logicky tedy i pro rok vyhotovení 2019 zaznamenaný na listině. Pokud se týče protokolu předloženého při ústním jednání před soudem, krajský soud konstatuje, že ani tento vzhledem k výše uvedenému nemůže závěry napadeného rozhodnutí zvrátit. V předmětném protokolu sice byla v zásadě shledána shoda s ověřením dokumentace ze dne 23. 4. 2020, ovšem jak je výše uvedeno, tento ověřoval dokumentaci až z roku 2019. Zcela nad rámec uvedeného krajský soud dále konstatuje, že z úřední činnosti (řízení ve věci žalobce vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 A 41/2024) je mu známo, že předmětné sdělení - Ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020 bylo zrušeno usnesením Úřadu městského obvodu Slezská Ostrava ze dne 29. 1. 2024, č. j. SLE/52077/23/SŘ/Chol, odvolání žalobce proti tomuto usnesení bylo rozhodnutím Magistrátu města Ostrava ze dne 5. 6. 2024, č. j. SMO/338665/24/ÚpaSŘ/Sni, zamítnuto, a žaloba byla zdejším soudem usnesením ze dne 28. 11. 2024, č. j. 22 A 41/2024-23, odmítnuta. V souladu s výše uvedeným soud nevidí důvod odklonit se od dosavadních závěrů ani v případě žalobcem předloženého souhlasu hygienické stanice. Žalovaný je tímto souhlasem jistě vázán, avšak pouze co do otázky provozu relaxačního centra z hygienického hlediska, nikoliv co do otázky posouzení časového testu a naplnění podmínek § 26 odst. 10 ZDP.

31. Krajský soud se pak odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 47/2013-28 ze dne 27. 11. 2013, který je ve k uplatněné žalobní námitce zcela přílehlavý, a ve kterém se uvádí: „Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Pro odpisování technického zhodnocení platí podmínky pro dokončení změn na majetku, ale i splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Z toho plyne, že až do dne vydání kolaudačního souhlasu nelze realizovanou stavbu užívat a nelze i proto odpisovat majetek, který ze zákona ještě nemůže sloužit pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ Na to navazující rozsudek NSS č. j. 9 Afs 147/2013-53 ze dne 14. 8. 2014, kterým byl rozsudek krajského soudu potvrzen, uvádí: „Podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů lze odpisování „zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33).“ Z uvedeného je zřejmé, že aby mohlo být technické zhodnocení odpisováno, musí být dokončeno a musí být splněny technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání. Mezi tyto zvláštní právní předpisy lze bezesporu zařadit jak stavební zákon, tak zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vodní zákon“).“
32. Stejně tak neshledává krajský soud důvodný třetí okruh námitek a konstatuje, že se shoduje se žalovaným v tom, že technické zhodnocení nelze zohlednit za situace, kdy u provedeného technického zhodnocení prokazatelně nedošlo k naplnění podmínky uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání dle § 26 odst. 10 ZDP. Technické zhodnocení nemovitosti se tedy nemohlo stát součástí vstupní ceny nemovitosti. Žalovaný správně vyšel z toho, že vstupní cenu majetku je třeba určit podle ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) ve spojení s písm. a) ZDP.
33. Podle § 29 odst. 1 písm. a) věta čtvrtá ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí u nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let

před jeho vložení do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). Podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu. Žalovaný vzal pro stanovení vstupní ceny hmotného majetku pro odpisování za prokázané datum počátku nájmu předmětné nemovitosti den 1. 1. 2013 a po aplikaci citovaných ustanovení a úředním ocenění bez zohlednění technického zhodnocení žalobci částečně daňové odpisy v částce 19 652 Kč uznal. Namítá-li žalobce, že výše uvedeným postupem cena stanovena být nemohla, neboť žalobce nepronajímá nemovitost jako celek, krajský soud konstatuje, že citovaná ustanovení umožňují zohlednit z hlediska stanovení vstupní ceny nemovitosti, které byly vloženy do obchodního majetku (což se u žalobce nestalo) nebo nemovitosti, které jsou pronajímány. Zákon zde nehovoří o tom, zda je nezbytné pro stanovení časového období 5 let zabývat se tím, zda a po jakou dobu sledované lhůty je nemovitost pronajímána celá. Soud má nicméně za to, že žalobce netvrdí, že by mu takovým postupem bylo zasaženo do veřejných subjektivních práv, neboť v podstatě tvrdí, že žalovaný měl zohlednit skutečnost, že je pronajímána jen část nemovitosti, přestože žalovaný zcela ve prospěch žalobce uznal daňový odpis celé nemovitosti. Jednoduše řečeno, se žalobce domáhá toho, aby mu žalovaný přiznal méně, než jak učinil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný vyšel v napadeném rozhodnutí z toho, že žalobce využíval nemovitost k podnikání, avšak nebyla vložena do obchodního majetku. Proto bylo podle žalovaného možné tyto odpisy uplatnit jako výdaj k příjmům dle § 9 ZDP v souvislosti se žalovaným uznaným příjmem z pronájmu tělocvičny. Pokud by měl žalobce za to, že takto postupovat žalovaný neměl, fakticky by se domáhal toho, aby mu uplatněný odpis nebyl uznán vůbec. Právě z toho důvodu pak ani nenastává rozpor mezi tím, že žalovaný vypočetl hodnotu odpisu z nemovitosti jako celku, a současně nezohlednil příjmy ve výši 240 000 Kč jako příjmy z nájmu, když odpis nemovitosti zařadil jako výdaj k příjmům podle § 9 a nájmu tělocvičny.

34. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem nezbylo krajskému soudu, než žalobu v plném rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 15. ledna 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu