



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **APARTMÁNY DM s. r. o.**, Rakovecká 13, Brno, zastoupené advokátem Mgr. Petrem Šívarou, Dobrovského 64, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 29. 3. 2022, čj. 11381/22/5200-11434-713159, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2024, čj. 31 Af 26/2022 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyní je společnost, která se zabývá pronájmem nemovitostí. Před několika lety postavila stavbu pro rodinnou rekreaci, ve které vymezila 26 apartmánů. Ty poté prodala. Dva z apartmánů prodala v roce 2017 svému jednateli a jeho partnerce. Později – v roce 2020 – bylo do katastru zapsáno odstoupení od smlouvy o koupi těchto dvou apartmánů.

[2] Správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) u žalobkyně provedl daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. Zjistil, že žalobkyně jako náklad nesprávně uplatnila výdaje na pořízení vestavných skříní, regálů atp. do dvou tehdy ještě prodaných apartmánů, přestože tyto výdaje nebyly zahrnuty v prodejní ceně apartmánů a žalobkyně je ani později nevyfakturovala jejich vlastníkům. Dále žalobkyně nikomu nevyfakturovala výdaje na pořízení kuchyňské linky včetně spotřebičů, které rovněž nebyly zahrnuty do prodejní ceny apartmánů; žalobkyně nadto nedoložila, do kterého apartmánu linku pořídila. Konečně žalobkyně nedoložila, že se opravdu uskutečnila plnění „*Apartmánové domy*“ a „*rekonstrukce ČOV*“, za která jí

vystavila fakturu společnost Hotel Sport DM (za niž tehdy jednaly totožné osoby jako za žalobkyni). Na základě daňové kontroly správce daně žalobkyni doměřil daň a stanovil penále; doměřená částka byla asi o 900 tisíc Kč vyšší než ta, kterou tvrdila sama žalobkyně (původně to činilo asi 2,4 miliony Kč).

[3] Žalobkyně se proti doměření daně odvolala. Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) napadené rozhodnutí změnilo: žalobkyně totiž v odvolacím řízení prokázala, že od společnosti Hotel Sport DM skutečně přijala plnění související s výstavbou apartmánového domu. Částku, kterou měla žalobkyně doplatit k dani vyměřené na základě jejího původního tvrzení, tak OFŘ snížilo o 380 tisíc Kč. Žalobkyně v odvolacím řízení prokázala také to, že společnosti Hotel Sport DM zaplatila za skutečně provedenou rekonstrukci čističky odpadních vod, na kterou je napojen apartmánový dům žalobkyně. Tuto čističku však vlastní společnost Hotel Sport DM; výdaje na rekonstrukci cizího majetku si proto žalobkyně nemohla zahrnout do nákladů ovlivňujících základ daně.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí o odvolání u Krajského soudu v Brně. Nesouhlasila ani s tím, že si do nákladů nemohla zahrnout výdaje na vybavení dvou apartmánů, od jejichž prodeje odstoupila s účinky *ex tunc*, ani s tím, že částku vydanou na rekonstrukci čističky, k níž byla povinna připojit svou stavbu, nelze uznat jako daňově účinný náklad. Neuspěla. Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost (nyní tedy vystupuje jako *stěžovatelka*).

[5] Stěžovatelka se v kasační stížnosti brání jen proti těm závěrům, které se týkají výdajů na úpravu čističky odpadních vod. Tvrdí, že úprava čističky byla podle územního rozhodnutí podmínkou výstavby apartmánového domu. O povolení úprav sice žádala společnost Hotel Sport DM jako vlastník čističky, jejich účelem však bylo dosažení stěžovatelčina příjmu. Krajský soud nevysvětlil, proč na jednu stranu tvrdí, že poplatek za připojení k rozšířené čističce měla stěžovatelka promítnout do ceny jednotlivých apartmánů, na druhou stranu ho nepovažuje za daňově uznatelný výdaj. Společnost Hotel Sport DM stěžovatelce fakturovala výdaj na úpravu čističky až poté, co stěžovatelka apartmány prodala, přesto se jedná o daňový výdaj, který souvisí s prodejem apartmánů. Konečně stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že částka fakturovaná stěžovatelce za úpravu čističky je oproti přímým nákladům dodavatele neúměrně vysoká.

[6] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že náklady na rekonstrukci (technické zhodnocení) cizího hmotného majetku, ke kterému stěžovatelka ani neměla právo užívání, nebylo možné zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

[7] Stěžovatelka v replice uvedla, že apartmány byly k čističce připojeny v průběhu jejich výstavby, nikoli až po jejich prodeji. To, že společnost Hotel Sport DM vystavila fakturu stěžovatelce až později, nemá na zmíněnou skutečnost žádný vliv. Výdaj na úpravu čističky je daňovým výdajem, který souvisí s významnými daňovými výnosy. Není zřejmé, proč by tento výdaj měl mít odlišný daňový osud než jiné stavební práce.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Právníkové osoby jsou poplatníky daně z příjmů, ta činí zpravidla 21 % a vypočítává se ze základu daně. Základem daně je rozdíl, o který příjmy, které jsou předmětem daně a které nejsou od daně osvobozeny, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich

pokračování

věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Za výdaje (náklady) se považují výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; jejich výši prokazuje poplatník (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[10] Jako výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat mimo jiné technické zhodnocení [§ 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona]. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku; rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů (§ 33 odst. 1 a 2 téhož zákona).

[11] Hmotný majetek a jeho technické zhodnocení však lze odpisovat; odpisy jsou pak výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [§ 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Odpisování v podstatě znamená, že výdaj na technické zhodnocení není uplatněn jednorázově v celkové výši, ale je do výdajů (nákladů) k zajištění zdanitelného příjmu zahrnován postupně (v jednotlivých zdaňovacích obdobích) v určité části vstupní (pořizovací) ceny. Výdajem k zajištění zdanitelného příjmu je také zůstatková (tj. dosud neodepsaná) cena odpisovaného hmotného majetku, který byl prodán [§ 24 odst. 2 písm. b) bod 2 téhož zákona].

[12] Hmotný majetek (a jeho technické zhodnocení) je oprávněn odpisovat vždy jen jeden poplatník; odpisovatelem je zpravidla poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Technické zhodnocení pronajatého majetku může za určitých podmínek se souhlasem vlastníka hmotného majetku odpisovat nájemce nebo uživatel majetku (§ 28 odst. 3 téhož zákona). U poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem (§ 28 odst. 7 téhož zákona).

[13] Zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze část finančního zisku, která zbude po odečtení výdajů na zajištění příjmu; cílem takové úpravy je podpořit podnikání, obnovování techniky a hmotného investičního majetku (nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/01). Při výkladu a užití zákona o daních z příjmů je tedy třeba pamatovat na to, že zdanit lze zásadně jen skutečný (nikoli zdánlivý) příjem poplatníka. Výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012 - 32, č. 2961/2014 Sb. NSS). Na druhou stranu musejí mít daňové orgány právo neuznat výdaje, které nesouvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu nebo jsou nepřiměřené; daňové subjekty nemohou uplatňovat jakékoli výdaje.

[14] V nynější věci není sporné, že byla upravena čistička odpadních vod ve vlastnictví společnosti Hotel Sport DM. Stěžovatelka tvrdila, že náklady na úpravu čističky jsou ve své podstatě součástí nákladů na vybudování nemovitostí (apartmánů), z jejichž prodeje dosáhla zdanitelných příjmů. Jinak řečeno, tvrdila, že bez úpravy čističky by na ni apartmány nemohly být napojeny, a nebylo by je tedy možné prodat. To však nedoložila. Územní rozhodnutí o umístění stavby (domu s apartmány), které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení, stavbu podmiňuje odkanalizováním splaškové vody *kanalizační*

přípojkou do stávajícího potrubí splaškové kanalizace vedoucího do stávající kapacitní čističky odpadních vod. Rozhodně tedy nevyžaduje úpravu čističky. To, že stěžovatelka bez úpravy čističky nemohla dosáhnout zdanitelných příjmů, nevyplývá ani z jiných listin, které předložila v odvolacím řízení.

[15] Nadto je zřejmé, že úprava čističky byla její rekonstrukcí, tj. technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů (úprava čističky nebyla jen její opravou, kterou by bylo možno uplatnit jako jednorázový daňový náklad, ale změnou jejích parametrů, u níž zákon počítá s postupným odpisováním nákladů). Výdaj na technické zhodnocení čističky si mohl postupně odpisovat vlastník čističky; tím byla společnost Hotel Sport DM, nikoli stěžovatelka. Se souhlasem vlastníka by byli technické zhodnocení čističky oprávněni odpisovat také její nájemce, uživatel či osoba v podobném postavení. Stěžovatelka však nikdy netvrdila, že je oprávněna odpisovat technické zhodnocení čističky na základě jejího užívání, respektive nikdy nepředložila souhlas jejího vlastníka s tím, aby si náklady na technické zhodnocení čističky odpisovala ona. Stěžovatelka tak v podstatě usiluje o to, aby si mohla technické zhodnocení čističky odpisovat současně s jejím vlastníkem (tj. se společností, která byla se stěžovatelkou v minulosti personálně propojena). To však zákon nepřipouští (hmotný majetek a jeho technické zhodnocení je oprávněn odpisovat vždy jen jeden poplatník).

[16] NSS proto souhlasí se závěry krajského soudu. Navzdory stěžovatelčinu tvrzení je nepovažuje za vnitřně rozporné. Krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že částku, kterou zaplatila společnosti Hotel Sport DM za úpravu čističky, si nemohla zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Mohla však – právě s vědomím toho, že si touto částkou nebude moci snížit daňový základ – zvýšit prodejní cenu apartmánů, tj. zajistit si, aby jí výsledný čistý zisk (příjem po zdanění) pokryl i tento daňově neuznatelný výdaj. Tato myšlenka krajského soudu není nijak nelogická.

[17] Konečně stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nemohl sám hodnotit přiměřenost částky, kterou jí společnost Hotel Sport DM fakturovala za úpravu čističky. NSS však nemá za to, že by toto hodnocení bylo součástí nosných důvodů napadeného rozsudku. Krajský soud jen na okraj (nad rámec nosných důvodů) poznamenal, že společnost Hotel Sport DM stěžovatelce fakturovala podstatně více, než sama zaplatila. To však pro věc nemohlo být vůbec podstatné. Stěžovatelka si totiž nemohla od základu daně odečíst žádnou částku (ať už jakkoli vysokou), která byla vynaložena na technické zhodnocení čističky odpadních vod.

[18] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2025

pokračování

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu