



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Filipa Dienstbiera a Štěpána Výborného v právní věci žalobce: **Bc. Ladislav Kachel**, sídlem Na Desátém 1686/31, Ostrava, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2023, č. j. 31222/23/5200-10421-713255, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 1. 2025, č. j. 25 Af 37/2023-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobce podal dne 7. 4. 2015 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, ve kterém deklaroval příjmy podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze závislé činnosti ve výši 180 255 Kč a příjmy podle § 7 tohoto zákona ze samostatné výdělečné činnosti ve výši 114 155 Kč z provozování sauny v prostorách nemovitosti na adrese Nádražní 3222/138c, Moravská Ostrava (dále jen „nemovitost“). V daňovém přiznání žalobce rovněž uvedl příjmy z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 448 219 Kč sestávající z částky 208 219 Kč za pronájem tělocvičny v prostorách nemovitosti a částky 240 000 Kč za pronájem

nebytových prostor v nemovitosti na základě komisionářské smlouvy uzavřené se společností Remissio s.r.o. (dále jen „Remissio“).

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu, na jejímž základě dospěl mj. k závěru, že výdaje, které žalobce v dotčeném zdaňovacím uplatnil jako daňově uznatelné (výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů) ve výši 939 000 Kč, nebyly opravami, ale technickým zhodnocením dle § 33 zákona o daních z příjmů. Podle správce daně však žalobce nesplnil podmínky pro odpisování technického zhodnocení jako hmotného majetku, zejména neprokázal naplnění podmínky uvedení dotčené nemovitosti do stavu způsobilého obvyklému užívání dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Technické zhodnocení se tak nestalo součástí vstupní ceny nemovitosti. Správce daně rovněž nemohl stanovit správnou výši vstupní ceny nemovitosti z důvodu nedostatku informací o jejím stavu k datu zahájení pronájmu. Správce daně proto dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 4. 2019, č. j. 2180159/19/3201-51522-801193, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 ve výši 74 443 Kč, daňovou ztrátu ve výši - 378 707 Kč, daňový bonus ve výši - 12 287 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 133 Kč.

[3] Dne 13. 5. 2019 podal žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období, které správce daně materiálně vyhodnotil jako odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání částečně vyhověl a rozhodnutím ze dne 6. 8. 2020, č. j. 3079862/20/3201-51522-801193, částku doměřené daně snížil na 72 748 Kč a penále snížil na částku 20 794 Kč. Vzhledem k tomu, že jedinou podnikatelskou činností žalobce bylo provozování sauny v dotčené nemovitosti, správce daně překvalifikoval příjmy z nájmu vířivých van ve výši 240 000 Kč (žalobcem deklarované jako příjmy podle § 9 zákona o daních z příjmů) na příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů.

[4] Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, kterému žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím na podkladě doplněného dokazování částečně vyhověl, doměřenou daň dále snížil na 69 808 Kč a penále snížil na 20 206 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce sice nemohl odpisovat hodnotu technického zhodnocení, mohl však uplatnit odpisy z nemovitosti (z hodnoty snížené o 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 z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, a sice příjmům z pronájmu tělocvičny.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dle krajského soudu žalovaný náležitě vysvětlil, proč žalobcem přiznané příjmy dle komisionářské smlouvy uzavřené se společností Remissio za pronájem vířivých van překvalifikoval na příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že vířivé vany byly vloženy do obchodního majetku žalobce a poukazy k využití této služby byly prodávány společně se saunou (jako jedna služba). Provoz vířivých van tak úzce souvisel s provozem sauny, a proto žalovaný dle krajského soudu správně potvrdil, že se ve skutečnosti jednalo o příjmy žalobce z výkonu jeho vlastní podnikatelské činnosti. V řízení bylo dle krajského soudu rovněž prokázáno, že příjem ve výši 240 000 Kč není zachycen žádnou účetní

pokračování

operací v účetnictví žalobce (a to ani na straně tvrzených příjmů dle § 9 zákona o daních z příjmů), ani u společnosti Remissio na straně nákladů (výdajů). V účetnictví této společnosti bylo účtováno pouze o odměně. Jednatelům této společnosti je navíc žalobce, který je současně jejím jediným společníkem. Bez významu nebyl dle krajského soudu ani obsah komisionářské smlouvy, dle které společnost Remissio jedná na účet žalobce.

[6] Krajský soud rovněž potvrdil závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že se technické zhodnocení nemovitosti stalo součástí hmotného majetku a mohlo být odpisováno. Žalobce neprokázal, že k přestavbě nemovitosti došlo v souladu se stavebními předpisy. Pokud jde o rozšíření nemovitosti a změnu jejího původního využití (ze skladování a provozování garáží na provozování sauny), nebylo dle krajského soudu prokázáno, kdy konkrétně k těmto změnám došlo, a zda tedy žalobce odpis technického zhodnocení správně uplatnil právě v prověřovaném zdaňovacím období 2014. Žalobce také neprokázal, že provedené stavební změny proběhly v souladu se zákonem č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), tedy že byly naplněny podmínky pro uplatnění odpisů dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého 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.

[7] Dle krajského soudu na uvedeném závěru nic nezměnilo ani žalobcem předložené rozhodnutí stavebního úřadu o nenařízení odstranění nemovitosti. Z tohoto rozhodnutí dle krajského soudu neplyne, kdy konkrétně (v jakém období) došlo ke stavebním úpravám a změně účelu užívání nemovitosti. Žalobce tím pouze prokázal nesporný skutkový stav, že ke změně nemovitosti došlo, avšak nikoli to, kdy konkrétně a v jakém rozsahu byly stavební úpravy provedeny. Žalobce si tak nemohl v posuzovaném zdaňovacím období uplatnit jako daňově uznatelné výdaje (náklady) odpisy z technického zhodnocení nemovitosti. Obdobně krajský soud hodnotil i žalobcem předložené ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020, která byla dle žalobcova tvrzení vyhotovena až v roce 2015 (byť je datována 11/2019), a tedy ani z ní nevyplývá, kdy konkrétně došlo ke stavebním úpravám a zda zachycuje stav dotčené nemovitosti v roce 2014, případně dříve. Rovněž souhlas hygienické stanice s provozem sauny nevypovídá dle krajského soudu nic o tom, kdy došlo ke stavebním úpravám a zda k nim měl žalobce příslušné povolení. Krajský soud neshledal pochybení ani v tom, jak žalovaný hodnotil otázku vstupní ceny nemovitosti pro účely odpisování.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V kasační stížnosti rozporuje pouze závěr krajského soudu, zda se technické zhodnocení stalo hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů s ohledem na absenci kolaudačního rozhodnutí, tedy zda dotčená nemovitost byla uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání. Tuto otázku krajský soud dle stěžovatele vyhodnotil nesprávně a zároveň se s některými námitkami nevypořádal. Napadený rozsudek je proto nesprávný a částečně nepřezkoumatelný.

[9] V této souvislosti stěžovatel namítá, že soulad účelu užívání dotčené nemovitosti s právními předpisy bylo možné prokázat i jinými způsoby (listinami) než kolaudačním

rozhodnutím či souhlasem. Uvedené platí dle stěžovatele tím spíše, že se kolaudační rozhodnutí nedochovalo, a proto mu nelze tuto skutečnost přičítat k tíži. Stěžovatel má za to, že předložil jiné listiny prokazující účel užívání nemovitosti souladný se stavebními předpisy. V této souvislosti odkázal zejména na rozhodnutí o nenařízení odstranění stavby, které dle jeho názoru prokazuje skutečnost, že se nejednalo o stavbu nepovolenou. Krajský soud však předložené listiny neposoudil komplexně a nepřihlédl ke specifickým okolnostem případu, ve věci rozhodl formalisticky. Zároveň dle stěžovatele nelze dovozovat, že pokud předložené listiny byly vydány až po dotčeném zdaňovacím období, nejsou v nynějším řízení relevantní. Žádná z předložených listin nemá konstitutivní účinky, pouze potvrzovala stav, který zde již existoval.

[10] Krajský soud dle stěžovatele také nesprávně vycházel z toho, že mezi účastníky řízení bylo nesporné, že u nemovitosti došlo ke stavebním úpravám a změně jejího užívání. Dle stěžovatele správce daně neprokázal původní účel užívání nemovitosti. Byl to naopak stěžovatel, kdo prokázal naplnění podmínky dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a sice že nemovitost uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Dle jeho názoru se krajský soud dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami, čemuž odpovídá i stěžovatelova argumentace obsažená v kasační stížnosti, která napadený rozsudek zpochybňuje z věcných důvodů. Žalovaný má za to, že v předchozím řízení bylo náležitě prokázáno, že nemovitost byla původně užívána jako garáže, sklady a dílny. Krajský soud dle žalovaného nerozhodl formalisticky, nýbrž zjištěné skutkové okolnosti hodnotil ve vzájemných souvislostech.

[12] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že krajský soud se nevypořádal s podstatou žalobní argumentace. U hodnocené stavby se nedochovalo kolaudační rozhodnutí, což představovalo specifikum daného případu, k němuž krajský soud nepřihlédl. Po stěžovateli nebylo možno spravedlivě požadovat prokázání změny účelu užívání stavby, když se kolaudační rozhodnutí nedochovalo a správce daně zároveň nedoložil původní účel užívání stavby. Prokázat soulad s právními předpisy bylo dle stěžovatele možné i jinými způsoby. Stěžovatel za tím účelem předložil řadu listin, které však krajský soud nehodnotil komplexně, nýbrž izolovaně a formalisticky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností, kterou u napadeného rozsudku neshledal. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je krajský soud povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí s obsahem žalobních námitek, přičemž tento požadavek nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, či ze dne 12. 3. 2024, č. j. 4 Afs 119/2022-47, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10). Krajský soud v souladu s uvedenou judikaturou postupoval a v napadeném rozsudku uplatněné žalobní námitky vypořádal. Krajský soud se také

pokračování

zabýval všemi listinnými podklady, které hodnotil podle jejich obsahu a ve vzájemných souvislostech. Stěžovatel s rozsudkem krajského soudu nesouhlasí, jeho věcný nesouhlas s vyslovenými závěry však nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá.

[15] V nyní souzené věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda stavební úpravy nemovitosti provedené za účelem provozování sauny a vířivých van byla pro účely daně z příjmů fyzických osob technickým zhodnocením, které bylo možné daňově odpisovat v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2014 [a odpisy uplatnit v tomto zdaňovacím období jako daňově uznatelný výdaj (náklad)].

[16] Dle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů *odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 30a, 30b, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27.*

[17] Hmotným majetkem se podle § 26 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů rozumí *jiný majetek vymezený v odstavci 3.* Podle odst. 3 písm. a) tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů se jiným majetkem rozumí také technické zhodnocení. Podle odst. 10 téhož ustanovení 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.*

[18] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 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).*

[19] Dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů *odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze 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).*

[20] Podle § 126 odst. 1 stavebního zákona *stavbu lze 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 stavebního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *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, je přípustná jen na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu. Ustanovení § 81 není dotčeno.*

[21] K problematice odpisování hmotného majetku a technického zhodnocení existuje již početná judikatura Nejvyššího správního soudu. Uplatnění odpisů jako daňových výdajů (nákladů) znamená, že výdaj (náklad) vynaložený v určitém zdaňovacím období

za zákonem stanovené majetkové hodnoty uplatňuje daňový subjekt rozloženě v čase, tj. po částech ve více po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Nemůže jej uplatnit jednorázově v roce, v němž byl tento výdaj (náklad) vynaložen (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, č. 1225/2007 Sb. NSS). Smyslem úpravy daňových odpisů je také zajistit, že odpisován bude pouze majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012-31, č. 2962/2014 Sb. NSS).

[22] Dále platí, že nelze *en bloc* odmítat daňovou uznatelnost odpisu majetku nesprávně účetně evidovaného, a stejně tak i majetku v účetnictví neevidovaného, pokud daňový subjekt prokáže rozhodné skutečnosti jiným způsobem, tj. pokud prokáže svá tvrzení rozhodná pro posouzení naplnění podmínek dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i naopak. I kdyby tedy majetek byl řádně účetně evidován, nelze daňový odpis uznat, bude-li prokázáno, že nebyly splněny podmínky dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tj. majetek např. nebyl ve stavu způsobilém obvyklému užívání, anebo nesloužil k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2023, č. j. 1 Afs 13/2023-35).

[23] Technické zhodnocení, které je upraveno v § 33 zákona o daních z příjmů, představuje významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku v podobě dokončené nástavby, přístavby a stavebních úprav, rekonstrukce a modernizace majetku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41). Rovněž hodnotu technického zhodnocení daňový subjekt neuplatňuje jednorázově, ale základ daně snižuje postupně v čase, a sice prostřednictvím odpisů. Smyslem této právní úpravy je časové rozložení výdajů (nákladů) na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po vícero zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období uplatnila proti zdanitelným příjmům právě jen ta část výdajů (nákladů) na tuto nově vzniklou užitnou hodnotu. Uvedeným způsobem je dosaženo časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými výdaji (náklady) (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40).

[24] Z výše citované právní úpravy vyplývá, že aby mohlo být technické zhodnocení odpisováno, musí být dokončeno a musí být splněny technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro jeho užívání. Mezi tyto zvláštní právní předpisy se bezesporu řadí i stavební zákon (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 147/2013-53).

[25] Zároveň platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné doklady nahradí či doplní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno

pokračování

na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[26] Také v případě uplatnění odpisů technického zhodnocení jako daňově uznatelných výdajů (nákladů) tíží daňový subjekt břemeno tvrzení a důkazní. Daňový subjekt je povinen prokázat, jaký byl stav nemovitosti před a po provedení stavebních úprav tak, aby bylo možné posoudit, zda se co do rozsahu jednalo o opravu, anebo např. již o rekonstrukci či modernizaci, tedy o technické zhodnocení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, č. 2561/2012 Sb. NSS). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu a zda se jednalo o technické zhodnocení, musí vyplynout z řádného důkazního řízení. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací, nikoli jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 29. 4. 2020, č. j. 4 Afs 226/2017-37).

[27] V nyní posuzovaném případě krajský soud v napadeném rozsudku potvrdil závěry žalovaného, že stěžovatel nemohl odpisy technického zhodnocení uplatnit ve zdaňovacím období roku 2014 jako daňově uznatelný výdaj (náklad) z následujících důvodů. První důvod spočíval v tom, že stěžovatel neprokázal, že se technické zhodnocení stalo hmotným majetkem, který by bylo možné odpisovat. Stěžovatel neprokázal, že dotčenou nemovitost uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání ve smyslu § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Tím se v posuzovaném případě rozumělo to, že změna v účelu užívání nemovitosti proběhla v souladu s předpisy stavebního práva. Druhý důvod neuznání pak spočíval v tom, že stěžovatel neprokázal, kdy konkrétně (v jakém zdaňovacím období) nemovitost přestavěl a kdy konkrétně došlo ke stavebním úpravám nemovitosti, v důsledku čehož byla zpochybněna možnost uplatnění odpisů technického zhodnocení právě v posuzovaném zdaňovacím období roku 2014.

[28] Stěžovatel tak byl povinen prokázat a doložit nejen to, že splnil podmínky pro uplatnění odpisu technického zhodnocení jako hmotného majetku dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů (věcné kritérium), ale současně i to, že daňový odpis mohl uplatnit právě v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2014 (časové kritérium). Obě tyto podmínky musely být splněny současně, nesplnění byť jen jedné z nich nemohlo vést v roce 2014 k uznání uplatněného odpisu technického zhodnocení jako daňově uznatelného výdaje (nákladu).

[29] V kasační stížnosti však stěžovatel rozporuje výhradně závěry krajského soudu týkající se hodnocení věcného kritéria, tedy naplnění podmínek dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. K časovému hledisku se žádná z kasačních námitek nevztahuje. Platí tedy, že i kdyby Nejvyšší správní soud přisvědčil námitkám stěžovatele, že krajský soud posoudil věcné kritérium nesprávně, nemohl by v daném případě tento závěr vést ke zrušení napadeného rozsudku. Obstojí totiž závěr krajského soudu (nezpochybněný v kasační stížnosti), že stěžovatel neprokázal, že odpis technického zhodnocení mohl uplatnit právě v kontrolovaném zdaňovacím období 2014. Tento důvod sám o sobě postačuje k neuznání uplatněného odpisu technického zhodnocení jako daňového výdaje (nákladu). Krajský soud uvedený závěr odůvodnil tím, že v předchozím řízení nebylo stěžovatelem prokázáno, a to ani obsahem jím předložených listin, kdy konkrétně

ke stavebním úpravám došlo, a tedy od kdy bylo možné započít s odpisováním technického zhodnocení, od čehož se odvíjí i odpověď na otázku, v jakých konkrétních zdaňovacích obdobích bylo možné odpisy daňově uplatnit.

[30] Nejvyšší správní soud přesto nad rámec výše uvedeného podotýká, že aby stěžovatel mohl oprávněně uplatnit odpisy z technického zhodnocení jako daňově uznatelný výdaj (náklad), byl povinen doložit, že se technické zhodnocení stalo součástí hmotného majetku. K tomu mohlo dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů dojít pouze tehdy, pokud by stěžovatel uvedl dotčenou nemovitost do stavu způsobilého obvyklému užívání. Uvedení do tohoto stavu přitom nezahrnovalo pouze naplnění technických funkcí nemovitosti, ale stěžovatel byl povinen v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu doložit, že přestavba dotčené nemovitosti a její následné užívání byly v souladu s právní úpravou stavebního zákona (shodně viz již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 147/2013-53).

[31] Není pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že finanční orgány neprokázaly, k jakému účelu se nemovitost původně využívala. Z historického výkresu z roku 1948 vyplývá, že se na místě dotčené nemovitosti nacházely skladiště a garáže. Součástí spisového materiálu je rovněž kupní smlouva z roku 2002 na nemovitost a protokol z jednání na Katastrálním úřadě v Ostravě z téhož roku, v nichž je účel užívání popisován jako sklady a dílny, čemuž odpovídá i obsah podaného přiznání k dani z nemovitostí ze dne 7. 6. 2004. Provedené dokazování tedy potvrdilo, že prostory nemovitosti byly původně využívány jako garáže, dílny či sklady. Stěžovatel nemovitost stavebně upravil a vybudoval v ní prostory se saunami a vířivými vanami, jak dokládají fotografie, které sám v řízení předložil. Je tedy nesporné, že došlo ke stavebním úpravám (a v jejich důsledku ke změně účelu užívání stavby), které překračovaly rámec opravy a představovaly technické zhodnocení dle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 8 Afs 4/2012-39).

[32] Aby si stěžovatel mohl dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů uplatnit odpis technického zhodnocení jako daňový výdaj (náklad), byl povinen doložit, že změna nemovitosti proběhla v souladu se stavebními předpisy, včetně toho, kdy konkrétně se tak stalo. Stěžovatel v této souvislosti předkládal řadu listin, z nichž dovozoval, že dotčenou nemovitost uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání. Dle krajského soudu však tyto listiny jednotlivě ani ve svém souhrnu neprokázaly, že by stěžovatel u dotčené nemovitosti splnil povinnosti stanovené stavebními předpisy.

[33] Za zásadní stěžovatel považoval rozhodnutí stavebního úřadu ze dne 6. 3. 2023, č. j. SLE/10416/23/ÚPaSŘ/Chol, o nenařízení odstranění stavby dotčené nemovitosti. K jeho obsahu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že ze závěru stavebního úřadu o nenařízení odstranění stavby nelze pro účely daňového řízení dovozovat, že stěžovatel prokázal naplnění podmínek dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Z obsahu tohoto rozhodnutí vyplývá, že v řízení o odstranění stavby stavební úřad neučinil jasný závěr, v jakém okamžiku došlo ke stavebním úpravám a změně užívání stavby (ze skladů a dílen na provoz sauny a vířivých van) a zda se tak stalo na základě pravomocného povolení. K nenařízení odstranění došlo z důvodu nedostatku důkazů. V daňovém řízení však důkazní břemeno tíží stěžovatele, který byl povinen doložit, kdy konkrétně došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, v jakém rozsahu a zda se tak stalo v souladu se stavebními předpisy. Na tyto otázky přitom neposkytuje

pokračování

odpověď ani rozhodnutí o nenařízení stavby, ani stěžovatelem předložené ověření zjednodušené dokumentace ze dne 23. 4. 2020, datované 11/2019, z něhož není zřejmé, zda zachycuje stav nemovitosti významný pro rozhodné zdaňovací období roku 2014.

[34] Krajský soud přitom v napadeném rozsudku správně upozornil, že uvedené listiny dokládají toliko nesporný stav, že došlo ke stavebním úpravám nemovitosti, které představují technické zhodnocení, avšak z jejich obsahu již nelze dovodit, kdy konkrétně se tak stalo. Zároveň nebylo v rozporu s právní úpravou prokázáno, že se technické zhodnocení stalo hmotným majetkem, které stěžovatel byl oprávněn odpisovat a že byl oprávněn tento odpis uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (náklad) právě ve zdaňovacím období 2014.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 22. října 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu