



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **P. G.**, zastoupen Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem, se sídlem Hlinky 118, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2013, č. j. 25978/13-5000-14102-703207, č. j. 25979/13-5000-14102-703207 a č. j. 25980/13-5000-14102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 203/2013 - 48,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 203/2013 - 48, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení případu**

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2013, č. j. 25978/13-5000-14102-703207 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno – venkov ze dne 11. 1. 2013, č. j. 12665/13/3005-24801-707399, kterým byla doměřena za zdaňovací období 2008 daňová ztráta daně z příjmů fyzických osob ve výši -1.176.371,- Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené ztráty ve výši 58.818,- Kč. Popsal, že správce daně zjistil, že žalobce uplatňoval jako daňově účinné výdaje na opravu a vybavení budovy na J. n. č. 1 v B., tuto nemovitost však žalobce neovládal. Pro prokázání oprávněnosti svého postupu žalobce předložil pouze Smlouvu o uzavření smlouvy budoucí kupní ze dne 11. 5. 2007, uzavřenou dle § 50a zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, s účelem převést v budoucnu vlastnictví na žalobce. V důsledku zatížení nemovitosti předběžným opatřením k podílu tehdejšího vlastníka přitom nemohlo dojít k okamžitému převodu nemovitosti na žalobce. V předmětné smlouvě bylo dohodnuto, že žalobce je oprávněn po udělení souhlasu upravovat budovu, provádět stavební úpravy a udržovací práce. Následně byly uzavřeny další 2 dodatky k této smlouvě o smlouvě budoucí. Z provedených důkazů žalovanému vyplývá, že

žalobce prováděl na základě této smlouvy stavební práce, avšak předmětná budova nebyla v jeho vlastnictví. Žalovaný odkázal na ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého daňově uznatelné jsou výdaje na opravu, údržbu a rekonstrukci majetku v obchodním majetku daňového subjektu, kterým budova ve vlastnictví třetí osoby však nemůže být. Budovu žalobce nenabyl ani ke dni rozhodování žalovaného. Citované ustanovení zákona o daních z příjmů se sice nevztahuje na výdaje spojené s opravou, údržbou nebo technickým zhodnocením najatého majetku, avšak žalobce rovněž nedoložil, že by byl v roce 2008 v pozici nájemce. Žalobce tedy zhodnocuje cizí nemovitost. Přestože byla uzavřena smlouva o smlouvě budoucí z důvodu vydání předběžného opatření, ani po jeho zrušení nedošlo k vlastnímu převodu vlastnických práv na žalobce. Zjištěný skutkový stav, že žalobce jinému vlastníkovu nemovitosti opraví a zhodnotí tuto nemovitost, nelze z daňového hlediska považovat za podnikatelskou činnost ani z hlediska její fáze přípravy. Za nezbytně vynaložené výdaje nelze podle § 5 odst. 7 zákona o daních z příjmů považovat řádově miliónové výdaje od roku 2007 po dobu dalších let na investiční výdaje s příslibem, že někdy dojde k odkupu nemovitosti a tím v budoucnu k využití k podnikatelské činnosti žalobce. Investování po dobu 5 let do cizí nemovitosti nelze považovat za nezbytně vynaložené výdaje na přípravu k zahájení podnikatelské činnosti. Jediným zákonným způsobem zohlednění investovaných peněz do cizí nemovitosti je jejich započtení do kupní ceny při následné koupi této nemovitosti. Na tento závěr nemá jakýkoli vliv to, že budova byla v havarijním stavu. Žalovaný poukázal dále na to, že příjmy z pronájmu předmětné nemovitosti plynuly vlastníkům, nikoli žalobci.

[2] Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2013, č. j. 25979/13-5000-14102-703207 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno – venkov ze dne 11. 1. 2013, č. j. 12700/13/3005-24801-707399, kterým byla doměřena za zdaňovací období 2009 daňová ztráta daně z příjmů fyzických osob ve výši -3.753.974,- Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené ztráty ve výši 187.698,- Kč. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí dospěl k týmž závěrům jako v napadeném rozhodnutí 1.

[3] Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2013, č. j. 25980/13-5000-14102-703207 (dále jen „napadené rozhodnutí 3“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno – venkov, ze dne 11. 1. 2013, č. j. 12714/13/3005-24801-707399, kterým byla doměřena za zdaňovací období 2010 daňová ztráta daně z příjmů fyzických osob ve výši -5.230.405,- Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené ztráty ve výši 52.304,- Kč. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí dospěl k týmž závěrům jako v napadeném rozhodnutí 3.

[4] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí 1, 2 a 3. Namítal, že jeho investice do předmětné nemovitosti sledují jediný cíl, a to opravit nemovitost, kterou v budoucnu nabude do svého vlastnictví tak, aby jejím prostřednictvím mohl realizovat své podnikání, tedy pronájem nebytových prostor a bytových jednotek. Přestože jde o budovu v jiném než jeho vlastnictví, není tato skutečnost podle jeho názoru překážkou pro zařazení vynaložených investic do daňově uznatelných výdajů. Popsal, že převod vlastnictví na žalobce v minulosti nebyl možný, neboť tomu bránilo předběžné opatření soudu, proto byla uzavřena smlouva o smlouvě budoucí a zároveň bylo dohodnuto, že žalobce může budovu, která byla v zanedbaném stavu, opravovat, aby po následném převodu vlastnictví mohl naplnit svůj cíl. Finanční orgány se v souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci C-268/83 měly zaměřit na posouzení toho, zda předmětná budova umožňuje komerční pronájem či nikoliv. Jeho činnost v letech 2008 až 2010 byla zaměřena výhradně na opravy předmětné nemovitosti, přičemž tyto investice nevedly k žádnému

pokračování

finančnímu prospěchu; je přitom vysoce pravděpodobné, že žalobce získá do svého vlastnictví předmětnou nemovitost. Smluvní ujednání však pamatují i na situaci, kdy k následnému převodu nedojde. Vlastní převod je však komplikován tím, že probíhají další řízení, rovněž je nutné jednat s bankou, která vlastníkovi poskytla úvěr. Dle uzavřených smluv rovněž nelze dovodit, že žalobce provádí investiční výdaje jako dobrovolné plnění, nýbrž jako skutečnou součást své ekonomické činnosti vedoucí k získání vlastnického práva k rozhodujícímu majoritnímu spoluvlastnickému podílu či k vlastnictví celé nemovitosti za velmi zvýhodněných podmínek, přičemž cena této nemovitosti i díky jeho investicím neustále narůstá. Ačkoli sice žalobce za současné situace žádnou úplatu neobdržel, v budoucnosti se taková investice projeví. Danou situaci tedy nelze hodnotit tak, že se jednalo o výdaj na jeho osobní potřebu, jak uznala i judikatura správních soudů citovaná žalobcem, ale o výdaj vynaložený na dosažení, udržení nebo zajištění budoucích příjmů. Měl za to, že z právního hlediska lze jeho investice považovat za opravu a údržbu nemovitosti, které jsou běžně jako náklady uznávány.

[5] **Napadeným rozsudkem** ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 203/2013 - 48, krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Popsal průběh daňových řízení a uzavřel, že podstatou sporu je nesouhlas žalobce s tím, že jím učiněné investice do cizí nemovitosti jsou výdaji na osobní potřebu žalobce, když on měl za to, že se jedná o výdaje na opravu, případně údržbu nemovitosti, kterou zatím nevlastní, avšak výdaje vynaložil na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů v přímé souvislosti se svojí ekonomickou činností (pronájem bytů a nebytových prostor), když s ohledem na uzavřenou smlouvu o smlouvě budoucí byl přesvědčen, že nemovitost do svého vlastnictví nabude. Vyšel z ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, které považoval za speciální ustanovení k ustanovení § 24 odst. 1 téhož předpisu. Je-li tedy naplněna hypotéza ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, nelze hovořit o tom, že se jedná o daňové uznatelný výdaj. S ohledem na znění ustanovení § 4 odst. 4 téhož zákona vyložil, že pokud majetek není ve vlastnictví poplatníka nebo o něm nebylo účtováno, nejedná se o obchodní majetek. Jestliže tedy nemovitost nebyla ve vlastnictví žalobce, neplynuly mu v souvislosti s ní žádné příjmy a o tomto majetku neúčtoval, nemohlo se jednat o jeho obchodní majetek, jsou proto irelevantní námitky žalobce, že uvedené výdaje jsou výdaji vynaloženými na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů, tudíž splňují podmínky uvedené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce přitom nijak nezpochybnil, že předmětná nemovitost nebyla v jeho vlastnictví. Ke stejnému závěru o daňové neznatelnosti těchto investic dospěl i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozhodnutí sp. zn. 10 Ca 190/96. Smlouva o smlouvě budoucí není dostatečným dokladem o deklarovaném primárním účelu počínání žalobce spočívajícím ve vynakládání investic do cizí nemovitosti pro její zachování, neboť má vážný úmysl ji nabýt do svého vlastnictví. Nerozhodné rovněž je to, zda se jedná o opravy anebo o technické zhodnocení. Na daný případ přitom nedopadá judikatura, které se dovolával žalobce, neboť se týkala specifických okolností nebo jiného typu daní.

## II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Uvedl, že kasační stížnost podává z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Souhlasil s tím, že ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů je speciálním k ustanovení § 24 odst. 1 ZDP; pokud však určitá skupina výdajů v něm není výslovně zmíněna, nemůže správce daně postupovat tak, že je podřadí pod skupinu výdajů, která je jim povahově nejbližší a musí se zabývat podmínkami daňové uznatelnosti výdajů dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Podmínky ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů v dané věci nebyly splněny, neboť stěžovatel v rozhodné době z tohoto majetku žádný příjem dle § 7 téhož předpisu

neměl. Citované ustanovení přitom dopadalo na situace, kdy daňový poplatník vlastní nemovitost, kterou používá pro podnikání, výdaje na její údržbu uplatní jako daňově účinný výdaj, avšak nemá ji zahrnutou v obchodním majetku. Nemůže proto dopadat na situaci v projednávané věci, kdy se jedná o majetek cizí. Uznání názoru krajského soudu by popřelo jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž dospěl k závěru, že je možné daňově uznat investici v podobě budování opěrné zdi na pozemku cizí osoby. Ve zbytku stěžovatel odkázal na svou žalobní argumentaci.

[7] Z výše uvedených důvodů stěžovatel požaduje zrušit napadený rozsudek.

[8] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že na danou situaci dopadá ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, jelikož stěžovatel prováděl výdaje vynaložené na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, který nezařadil do svého obchodního majetku. Zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel nevlastní předmětnou nemovitost. Dovožoval tedy, že stěžovatel nesprávně cituje rozhodné znění zákona. Není proto relevantní, zda stěžovateli z předmětné nemovitosti plynuly příjmy či nikoli. Zopakoval, že ve stěžovatelově případě u výdajů na opravu cizí nemovitosti, kdy příjmy z pronájmů této nemovitosti plynuly vlastníkům nemovitosti, nelze takové výdaje považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatele ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Tyto výdaje by si stěžovatel mohl daňově zohlednit v rámci případné kupní ceny při následné vlastní koupi nemovitosti prostřednictvím odpisů.

[9] V replice ze dne 20. 1. 2017 stěžovatel uváděl, že ve své kasační stížnosti volně parafrázoval znění zákona tak, jak má být podle jeho názoru vykládáno. Setrval na názoru, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů míří na situaci, kdy poplatník vynaloží výdaj na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, který však není zařazen do jeho obchodního majetku. Musí tedy jít o majetek sloužící k podnikání. Citované ustanovení tedy míří na situaci, kdy výdaje jsou vynakládány na majetek, který vlastní daňový subjekt, ale který není zahrnut do jeho obchodního majetku, což není posuzovaný případ, kdy nemovitost byla cizí a kdy ji ani nepoužíval ke svému podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **je důvodná**, byť především z jiných důvodů, než uvádí stěžovatel, neboť k nim musel přihlédnout ex offio – srov. bod 52 usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46.

[12] Z obsahu daňových spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že napadenými rozhodnutími byla stěžovateli nejen doměřena daňová ztráta, ale bylo mu dále předepsáno daňové penále. Rozhodnutím ze dne 11. 1. 2013, č.j. 12665/13/3005-24801-707399, bylo stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacímu období 2008 předepsáno daňové penále dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c)

pokračování

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zspd“), ve výši 58.818,- Kč. Rozhodnutím ze dne 11. 1. 2013, č. j. 12700/13/3005-24801-707399, bylo stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacímu období 2009 předepsáno daňové penále dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zspd ve výši 187.698,- Kč.

[13] Podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zspd platilo, že „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 5 %, je-li snižována daňová ztráta.*“ Podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu platí, že „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 1 %, je-li snižována daňová ztráta.*“

[14] Jak Nejvyšší správní soud vyložil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).*“ Z citované právní věty tedy vyplývá, že daňové penále ukládané jak podle zspd, tak i podle daňového řádu má povahu trestu a je proto nutné s ním takto i „pracovat“ a vztáhnout na něj režim správního trestání. V případě správního trestání pak platí zásada uvedená v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (nebo podle čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), podle níž „*trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.*“ Jinými slovy v případě správního trestání se užije pravidlo, že pozdější právní úpravy, než která platila v době spáchání deliktu, se použije tehdy, je-li to pro pachatele výhodnější.

[15] Ve vztahu k navazujícímu soudnímu přezkumu před krajským soudem podle s. ř. s. pak bylo rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, dovozeno, že „*rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.*“ Rozšířený senát v citovaném ustanovení výslovně konstatoval, že krajský soud má „*povinnost zkontrolovat, zda nedošlo ke změně zákona, bez ohledu, jestli to žalobce učiní předmětem svých žalobních námitek... Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti bez ohledu na uplatněné kasační námítky ex officio přezkoumá, zda bylo správně aplikováno právo v předcházejících řízeních. Je tedy i povinen se zabývat právním stavem a jeho případnými změnami nastalými až do okamžiku rozhodování krajského soudu a zkontrolovat v rámci kasačního přezkumu, zda krajský soud dostal své vlastní povinnosti zkontrolovat tuto otázku před svým rozhodnutím.*“

[16] Nejvyšší správní soud s ohledem na dikci právní úpravy v zspd a daňovém řádu regulující výši daňového penále konstatuje, že pozdější právní úprava je pro daňový subjekt výhodnější, neboť obsahuje nižší sazbu daňového penále (1% oproti 5%) – k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 – 31. K této skutečnosti přitom měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti, jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46. Pokud tak neučinil, nemůže jeho rozhodnutí obstát a Nejvyšší správní soud jej proto musí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Zároveň však nerozhodl o tom, že by zrušil i napadená rozhodnutí, neboť krajský soud výrokem I. zamítl žalobu ve vztahu ke všem třem napadeným rozhodnutím, přičemž touto vadou trpí pouze 2 z těchto rozhodnutí (vztahující se ke zdaňovacím

obdobím 2008 a 2009). Nejvyšší správní soud přitom není oprávněn měnit rozsudek krajského soudu tak, že „2 ze 3 napadených rozhodnutí zruší a že ve zbytku se žaloba zamítá“ – srov. § 220 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. K týmž závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 6 As 292/2016 - 71.

[17] Ačkoliv výše uvedené důvody vedou samy o sobě ke zrušení napadeného rozsudku i dvou napadených rozhodnutí žalovaného, i tak Nejvyšší správní soud přistoupil dále k přezkoumání kasační stížnosti v mezích včas uplatněných kasačních námitek. Z judikatury plyne, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vybnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné... Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude)*... (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74). Nejvyšší správní soud má za to, že níže posouzené otázky, kterými se krajský soud v řízení o žalobě zabýval, mají význam z hlediska dalšího řízení před žalovaným.

[18] Především je nutné zmínit, že není mezi stranami spor o tom, že předmětné investice obecně splňují podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů v jeho ustanovení § 24, v opačném případě by nebylo možné se zabývat otázkou, zda jsou splněny podmínky ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, které stanoví, že „*za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), který poplatník uvedený v § 2 nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4*“. Podle závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69 „*Ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nestanoví podmínku, že pro zjištění základu daně je možné odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem. Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. To je na místě obzvláště v případech, jde-li o výdaj na jiný majetek než vlastní majetek daňového subjektu.*“ V daných souvislostech je třeba připomenout rovněž závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 132/2008 – 87, že výdaje nemusí zajistit příjem ihned v tom zdaňovacím roce, ve kterém byly vynaloženy.

[19] Právě o posouzení toho, zda zvláštní ustanovení nestanoví jinak, v posuzované věci s ohledem na zjištění správce daně, že stěžovatel investoval do opravy cizí nemovitosti, ze které stěžovateli v dané době neplynuly žádné příjmy, jde.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že na předmětnou situaci skutečně nedopadá ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení totiž nelze vykládat izolovaně po jeho jednotlivých částech a dovodit, že stěžejním pro jeho aplikaci je posouzení toho, zda předmětný majetek, do něhož daňový subjekt investoval, byl zařazený do jeho obchodního majetku či nikoli; a nepřímo zda jej daňový subjekt vlastnil, neboť součástí obchodního majetku je pouze to, co daňový subjekt vlastní. Věta za středníkem, jejíž součástí je formulace o zařazení majetku do obchodního majetku, která byla do zákona o daních z příjmů vložena jeho novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., je totiž součástí ustanovení, které v úvodu hovoří o tom, že za daňově uznatelné nelze považovat výdaje na osobní potřebu poplatníka. Větu obsaženou za středníkem je tedy nutné v souladu

pokračování

se systematickým výkladem vnímat tak, že se jedná pouze o upřesnění a vyjasnění první části citovaného ustanovení – srov. slovní spojení „včetně výdajů“.

[21] Musí se tedy jednat o výdaje vztahující se k osobě poplatníka, jinak by se nemohlo jednat o „osobní potřebu poplatníka“. S ohledem na tuto uvozující větu citovaného ustanovení má Nejvyšší správní soud za to, že větu za středníkem je nutné vykládat tak, že se musí jednat o osobní majetek poplatníka, tj. majetek v jeho vlastnictví, který je zároveň jím používán k podnikání (jinak by opět nebyla splněna podmínka „osobních potřeb“). Prizmatem tohoto úhlu pohledu pak citované ustanovení dává zcela smysl v souladu s tím, jak zákonodárce tuto novelizaci odůvodnil v důvodové zprávě, kde uvedl, že „navržená úprava v ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) směřuje ke zamezení možnosti obcházet zákon v těch případech, kdy např. poplatník vlastní nemovitost, kterou používá pro podnikání a výdaje na její údržbu (opravu nebo technické zhodnocení) uplatní jako daňově účinný výdaj, aniž by ji měl zahrnutou v obchodním majetku. Poté ji prodá a příjem z tohoto prodeje podle § 4 zákona od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. V souvislosti s navrhovaným zrušením soustavy jednoduchého účetnictví od r. 2004 uvedené v novele zákona o účetnictví, by mohlo v těchto případech docházet k obcházení zákona ve větším rozsahu.“

[22] Citované ustanovení výše uvedeným pohledem míří i na situaci, kdy vlastník vynakládá výdaje na svou osobní potřebu na své nemovitosti, v níž zároveň podniká, avšak tuto nemovitost nemá ve svém obchodním majetku. Zákonodárce citovanou novelou tedy výslovně vyloučil z daňové uznatelnosti ty výdaje, které daňový subjekt vynaloží na svůj majetek, který často používá jak ke své soukromé (nepodnikatelské) potřebě, tak i podnikání, takovýto majetek ale nemá zahrnutý do obchodního majetku, přičemž daňový subjekt by se v rámci svého podnikání a výpočtu dílčího základu daně dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů mohl snažit uplatnit výdaje na opravu a úpravu takového majetku jako daňově uznatelné bez ohledu na to, že takové investice do obchodního majetku mají vlastní daňový režim. Zjednodušeně řečeno, opravy, údržbu nebo technické zhodnocení vlastního majetku nezařazeného do obchodního majetku nemůže daňový subjekt uplatnit jako daňově uznatelný výdaj. Daňově uznatelné naopak jsou, jak bude dále vysvětleno, investice do majetku, který je součástí obchodního majetku, byť mají vlastní, specifický režim. Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že nemůže obstát závěr krajského soudu a žalovaného o tom, že daňovou uznatelnost předmětných investic do cizí nemovitosti vylučuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů.

[23] To však neznamená, že investice na opravu cizího majetku jsou bez dalšího daňově uznatelné. Právní úprava totiž obecně stanoví, že výdaje spojené s pořízením majetku jsou zohledňovány formou odpisů podle ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmů.

[24] V posuzovaném případě se z daňového hlediska mohlo jednat o technické zhodnocení ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, jak rovněž konstatoval - byť jako podpůrný argument - žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Hmotný majetek ve smyslu citovaného zákona, který se odpisuje (srov. ustanovení § 26 odst. 2 písm. f) ve spojení s ustanovením § 26 odst. 3 písm. a) téhož předpisu), může odepisovat zejm. vlastník; výjimečně pak nájemce ve smyslu ustanovení § 28 odst. 3 téhož předpisu. V projednávané věci přitom není jakkoli doloženo nebo tvrzeno, že stěžovatel byl v předmětné době v pozici nájemce, který prováděl technické zhodnocení ve výši citovaném smyslu, které by mohl odpisovat. Pokud by Nejvyšší správní soud dovodil, že investice prováděné stěžovatelem ve prospěch třetího subjektu jsou daňově uznatelným výdajem, zjevně by tím obešel právní úpravu odpisování technického zhodnocení u nájemce, resp. u vlastníka, a umožnil by uplatnění „výdajů“, resp. odpisů u dvou daňových osob zároveň. Pokud tedy právní úprava výslovně obsahovala způsob, jak tyto investice v daňové oblasti u osoby odlišné od vlastníka zohlednit, nelze uznat

přístup, který na základě výkladu jiného ustanovení zákona o daních z příjmů dospívá k výsledku, jenž výslovnou právní úpravu popírá – srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125.

[25] S ohledem na to, že neobstojí závěr o tom, že na investice do cizího majetku se neuplatní ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, je na místě, aby krajský soud posoudil, zda stěžovatel prováděl opravu, údržbu či technické zhodnocení (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012 – 41, nebo ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 – 39), a jaký je daňový režim takový úprav, a to i s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. července 2017

JUDr. Petr Průcha  
předseda senátu