

ROZSUDEK

Nejvyššího správního soudu

ze dne 25. 5. 2016

Daně - daň z příjmů

sp. zn./č. j.:

4 Afs 24/2016-37

Související legislativa ČR:

§ 28 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb.

Související judikatura ČR:

9 Afs 74/2014-125 - Daň z příjmů: daňově uznatelné výdaje

59 Af 180/2014-32 - Daně - daň z příjmů

1 Afs 132/2008-82 - Vztah mezi výdaji a příjmy daňového poplatníka

5 Afs 95/2006-80 - Daň z příjmů: výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

1 Afs 71/2012-35 - Daně - daň z příjmů

Právní věta:

Pokud daňový poplatník svůj hmotný majetek nepoužívá k jiným účelům než k zajištění zdanitelných příjmů a pouze jeho část není z technických důvodů dočasně fakticky užívána, nejsou dány podmínky pro krácení odpisů podle § 28 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: Ing. M. K., zast. Mgr. Romanou Breznickou, advokátkou, se sídlem Vodičkova 38, Praha 1, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci ze dne 9. 12. 2015, č. j. 59 Af 180/2014-32, takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci ze dne 9. 12. 2015, č. j. 59 Af 180/2014-32, se zrušuje.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2014, č. j. 19251/14/5000- 14102-709598, a rozhodnutí-dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 4. 12. 2013, č. j. 1196724/13/2601-24801-507785, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně na nákladech řízení o žalobě celkem 12.200 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem 11.800 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2014, č. j. 19251/14/5000-14102-709598, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále též "správce daně") ze dne 4. 12. 2013, č. j. 1196724/13/2601-24801-507785, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 ve výši 5.475 Kč.

[2] Žalovaný se na základě zjištěných skutečností ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobci oprávněně zvýšil základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 o neuznané daňové odpisy garáže ve výši 1.190 Kč a poměrnou část odpisů bytového domu ve výši 35.340 Kč. Garáž žalobce v ulici U Soudu, na pozemku č. 5089/2, totiž nebyla z důvodu nevyhovujícího technického stavu (propadlá střecha) od roku 2009 pronajímána a byty č. 3 a 4 v bytovém domě v ul. Masarykova č. 697, Liberec, nebyly v roce 2011 pronajímány z důvodu jejich špatného technického stavu. Bytový dům žalobce tak nebyl v roce 2011 využit k pronájmu v plném rozsahu.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uvedl, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konstruuje výdaje jako právní pojem jen pro účely zdanění a to jako soubor nejen výdajů reálných, ale i fiktivních (např. odpisy), které podnikatel fakticky nevynakládá a má pouze možnost si o ně snížit základ daně. Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že zákon o daních z příjmů umožňuje a podporuje uplatnění výdajů, které přinesou nebo reálně mohou přinést ať už současné nebo budoucí příjmy, anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných, a poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012-35, a z e d ne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82. V souvislosti s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalobce poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 438/2001. V případě odpisů daňový subjekt sice nemusí prokazovat souvislosti odpisů s konkrétními příjmy, musí se však jednat o majetek, který se k zajištění zdanitelných příjmů vztahuje. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost zaplatit žalobci náklady soudního řízení.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 9. 12. 2015, č. j. 59 Af 180/2014-32, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud konstatoval, že v dané věci je nesporné, že žalobce je vlastníkem bytového domu se sedmi bytovými jednotkami, přičemž v roce 2011 nebyly pronajaty dvě bytové jednotky. Ačkoliv žalobce uplatnil odpisy z celého bytového domu, tj. ze všech sedmi bytů, zdanitelné příjmy mu plynuly pouze z pronájmu 5 bytů. Z definice daňových výdajů obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podle krajského soudu vyplývá, že v případě, že hmotný majetek je jen zčásti užíván k získávání zdanitelných příjmů, lze výdaje-tedy i odpisy-vytvářet jen v té části, v níž je k získávání zdanitelných příjmů používán. Tento princip daňové symetrie je konkretizován z hlediska odpisování hmotného majetku v § 28 odst. 6 věta první zákona o daních z příjmů. Jako daňově účinné výdaje lze uplatnit pouze výdaje věcně a časově přílehlé k daňově účinným příjmům. Tato zásada platí i z hlediska odpisování hmotného majetku, takže při odpisování majetku, který je používán k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti, se do výdajů k zajištění zdanitelných příjmů, tedy do daňových výdajů, zahrnuje pouze poměrná část odpisů.

[5] K poukazu žalobce na skutečnost, že je možné uplatnit výdaje, které přinesou nebo reálně mohou přinést současné nebo budoucí příjmy, anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných, v rámci něhož žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, krajský soud uvedl, že závěry uvedené v rozsudku ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012-35 na posuzovanou věc nedopadají, neboť nebyl prokázán konkrétní smluvní vztah, na základě kterého mělo dojít ke stěžovatelem uplatňovaným výdajům.

[6] V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, sice Nejvyšší správní soud připustil existenci daňových výdajů, které mají souvislost s byt i jen očekávanými příjmy-jednalo se ovšem o hrazení úroků na dluh, jenž má později generovat příjmy. V posuzované věci se však nejednalo o reálně vynakládané prostředky, neboť daňové odpisy jsou

fiktivní daňové výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jsou především nástrojem snížení základu daně z příjmů. V případě nájmu z nemovitých věcí a bytů tak jsou základem daně příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 9 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů). Věcná a časová souvislost mezi příjmy a výdaji v případě nájmu bytů je tak dána pro jedno zdaňovací období.

[7] Nepřiléhavým shledal krajský soud i odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2012, sp. zn. II ÚS 438/2001, který za daňově uznatelný výdaj uznal odpisy dialyzační jednotky, poskytované zdravotnímu zařízení zdarma, pokud daňově uznatelnými příjmy byly příjmy ze spotřebního materiálu nezbytného k provozování těchto jednotek. Odpisy dialyzačních jednotek (hmotného investičního materiálu) tak sloužily k zajištění příjmů stěžovatelky. Otázkou krácení odpisů ve smyslu § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů se Ústavní soud vůbec nezabýval.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též "stěžovatel") včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen "s. ř. s."), v níž v první řadě poukázal na skutečnost, že již ve správním řízení argumentoval tím, že v minulosti docházelo k pronájmu celého objektu a celý objekt bude pronajímán i v budoucnu. Správce daně podle stěžovatele nesprávně zhodnotil skutečnost, že žalobce jím vlastněný objekt používal od roku 2004 pouze k pronájmu třetím osobám a nikdy jej ani garáž neužil k soukromým účelům. Podle stěžovatele by jej i pouhý částečný pronájem v období předcházejícím roku 2011 oprávnil k uplatnění odpisů k celému majetku v období 2011 navzdory skutečnosti, že dvě bytové jednotky v roce 2011 pronajaty nebyly. Došlo k nesprávnému posouzení problematiky rozdílu mezi situací, kdy daňový subjekt krátí poměrně odpisy například při použití části majetku pro soukromý účel a nekrácení odpisů majetku v případě, že tento výdaj odpisu celého majetku (v tomto případě bytového domu a garáže) pouze nekoresponduje s příjmem ve stejném období. Ustanovení § 24 zákona o dani příjmů nestanoví podmínku přímé souvislosti vynaloženého výdaje, ať již skutečného nebo fiktivního formou odpisu majetku v jednom zdaňovacím období, se souvisejícím příjmem ve stejném zdaňovacím období. Skutečnost, že v roce 2011 nebyla část majetku pronajata, tak podle stěžovatele není pro využití možnosti odpisů rozhodná.

[9] Žalovaný se nevypořádal s tím, že správce daně argumentaci a důkazy předkládané mu zmocněncem stěžovatele ve svém hodnocení zčásti pominul. Správce daně podle přesvědčení stěžovatele nehodnotil všechny předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a vynecháním některých hodnocení se ocitl v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně postupoval nesprávně, když nevyhodnotil, že stěžovatel od roku 2004 do roku 2010 pronajímal celý objekt. Nevyhodnotil ani stěžovatelem předložené podepsané smlouvy o smlouvách budoucích a výpověď svědka Ing. M. B., jimiž dokládal svůj záměr prostory pronajímat. Záměr stěžovatele byt a garáž pronajímat správce daně nevyvrátil.

[10] Stěžovatel žalovanému přisvědčil, že byty č. 3 a 4 a garáž nebyly v roce 2011 pronajaty. Nesouhlasí však se závěrem správce daně, že pronájem těchto bytů v roce 2011 byl podmínkou pro uplatnění plných odpisů vztahujících se k celé nemovitosti v tomto zdaňovacím období. Správce daně nerozporoval, že bytový dům i garáž již v minulosti byly pronajímány a že je záměrem stěžovatele je pronajímat i nadále. Ustanovení § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů uvádí zahrnutí poměrné části odpisů do výdajů v případě hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu. Celý dům č. 697 i garáž jsou však po celou dobu, tedy i v průběhu roku 2011 určeny k pronájmu a nejedná se o žádné jiné používání. Odpisy z tohoto majetku slouží po celou dobu k zajištění a udržení příjmů z pronájmu tohoto majetku. Užití odpisů není podmíněno výnosem z pronájmu tohoto majetku v identickém období.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že zákon o daních z příjmů konstruuje výdaje jako právní pojem jen pro účely zdanění a to jako soubor nejen výdajů reálných ale i fiktivních (např. odpisy), které podnikatel fakticky nevynakládá a má pouze možnost si o ně snížit základ daně. Výdaje vykázané na konci zdaňovacího období v daňovém přiznání jsou součtem položek, které zákon o daních z příjmů jako výdaje definuje a nikoli těch, které podnikatel v uvedeném roce skutečně vynaložil. Údaje v daňovém přiznání nerozlišují ani výdaje, které jsou na dosažení příjmů vynakládány soustavně a pravidelně a které byly vynaloženy jednorázově a již se neopakují, jako jsou např. odpisy. Ustanovení § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů vymezuje výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným příjmům, pro něž tedy platí princip věcné shody. Zákon umožňuje a podporuje uplatnění výdajů, které přinesou nebo reálně mohou přinést až už současné nebo budoucí příjmy, anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných. V této souvislosti stěžovatel poukázal na v žalobě uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu a dále na rozsudek téhož soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 2 Afs 46/2012-43.

[12] Stěžovatel se neztotožnil se závěry krajského soudu ohledně judikatury, kterou zmínil v žalobě. Poukázal na právní větu rozsudku č. j. 1 Afs 132/2008-52 a konstatoval, že odpis majetku tím, že spojí jeho daňovou povinnost v daném období, umožní těmito uspořené prostředky udržovat majetek, což je též smyslem uplatněného nákladu. Stěžovatel dále poukázal na závěry, k nimž ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 438/2001, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, a vyjádřil přesvědčení, že v případě odpisů daňový subjekt nemusí prokazovat souvislost odpisů s konkrétními příjmy, musí se však jednat o majetek, který se k zajištění zdanitelných příjmů vztahuje.

[13] Závěrem stěžovatel vyjádřil nesouhlas s interpretací časové souvislosti, hmotně právním posouzením a aplikací § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů krajským soudem. Bytový dům stěžovatele jako celek slouží k dosažení příjmů. Nedochozí k soukromému použití byt jediné části tohoto majetku. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že věcná a časová souvislosti mezi příjmy a výdaji je dána pro jedno zdaňovací období. Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele nepřezkoumatelný, neboť krajský soud své úvahy nedostatečně zdůvodnil. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech ohledně doměření daňové povinnosti stěžovatele a plně se ztotožnil se závěry krajského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná o posouzení, zda správce daně postupoval správně, když zvýšil základ daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2011 o neuznané daňové odpisy garáže a poměrnou část odpisů bytového domu.

[17] Podle § 24 zákona o daních z příjmů, věty první a druhé, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

[18] Podle odst. 2 písm. a) téhož ustanovení, výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

[19] Podle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek.

[20] Podle § 26 odst. 5 věty první a druhé 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.

[21] Podle § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů, při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů. Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel uplatnil, když v kasační stížnosti namítal, že krajský soud své úvahy nedostatečně zdůvodnil. Pokud by rozsudek krajského soudu trpěl vadou nepřezkoumatelnosti, mohlo by to mít za následek nemožnost přezkoumat další stěžovatelovy námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[23] Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), ze které se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek. Nesrozumitelné je pak rozhodnutí krajského soudu především tehdy, pokud z něho není zřejmé, jak soud rozhodl, v jaké věci, pokud výrok neodpovídá odůvodnění, případně pokud jsou v rozhodnutí krajského soudu jiné vnitřní rozpory. Dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces a vylučujícím libovůli při rozhodování, i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví srov. ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[24] V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud totiž svůj rozsudek dostatečně odůvodnil a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. O tom svědčí i to, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu. Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil v řízení před krajským soudem jinou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[25] Námitkou stěžovatele, že žalovaný se nevypořádal s tím, že správce daně argumentaci a důkazy předkládané mu zmocněncem stěžovatele ve svém hodnocení zčásti minul a důkazy vyhodnotil v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

[26] Mezi účastníky je nesporné, že stěžovatel je vlastníkem garáže v ulici U Soudu, na pozemku č. 5089/2,

kteřou dříve pronajímal, avšak od roku 2009, a tedy ani ve zdaňovacím období 2011 již garáž nepronajímal z důvodu nevyhovujícího stavu (propadlá střecha). Dále je vlastníkem bytového domu na ulici Masarykova č. 697, v němž se nachází celkem 7 bytových jednotek, z nichž ve zdaňovacím období 2011 stěžovatel nepronajímal byt č. 3 a č. 4 z důvodu špatného technického stavu. Byt č. 3 nepronajímal od 7. 8. 2010, byt č. 4 nepronajímal od 1. 9. 2009. V předložených smlouvách o smlouvě budoucí o nájmu bytu je uvedeno, že tyto byty zprovozní a opraví nejdéle do 31. 12. 2014 a poté je hodlá pronajmout. Stěžovatel celý bytový dům dlouhodobě používá pouze k dosahování příjmů podléhajících dani z příjmů. Mezi účastníky řízení tedy není sporný skutkový stav, ale jeho právní hodnocení. Nejvyšší správní soud vyšel při posouzení kasačních námitek z výkladu právních předpisů uvedeného v dostupné komentářové literatuře a soudní judikatuře.

[27] "Daňové odpisy jsou fiktivní, nikoli skutečné výdaje, jde o výdaje ve fiktivní výši, výši stanovené zákonem (viz dále § 26 - 33 DPřij). Účelem a smyslem odpisů je, že jejich pomocí vstupuje hodnota pořízených věcí do nákladů daňového subjektu, přičemž daňově uznatelným nákladem se vždy rozumí náklad vynaložený pro účely dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; viz NSS 8 Afs 32/2006-72. Odpisy hmotného majetku spadají mezi výdaje (náklady) podle § 24 odst. 1 DPřij; stejně jako u ostatních výdajů podle tohoto ustanovení musí daňový subjekt prokázat nejen to, že uplatňované náklady byly vynaloženy a že se tak stalo s cílem dosáhnout, udržet či zajistit zdanitelné příjmy, ale také to, že je vynaložil právě on, a že tak má právo o ně snížit svůj základ daně; viz NSS 8 Afs 56/2009-55, 1 Afs 98/2008-68. Aby odpisy mohly být výdajem, který snižuje základ daně, musí ve smyslu § 24 odst. 1 DPřij být prokázána souvislost mezi výdajem, dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů; viz NSS 7 Afs 148/2004-112 " (Pelc, V: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 647).

[28] Rozšířený senát v bodě 40 usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-127, č. 3307/2015 Sb. NSS, uvedl, že "daňové odpisy jsou tedy v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku. Díky daňovým odpisům, regulovaným zákonem o daních z příjmů, může daňový subjekt postupně v čase snížit základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil za pořízený majetek, vztahující se k zajištění zdanitelného příjmu. Odpis je část vstupní ceny, kterou daňový subjekt může uplatnit jako daňově uznatelnou v jednom roce. Zákon o daních z příjmů kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepisuje, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů. Zásadou je, že se hmotný majetek odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů)."

[29] V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že "odpisy se totiž vztahují k movitému či nemovitému majetku, který je v majetku daňového poplatníka (ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů) a tento majetek odepisuje ten, v jehož majetku se v tu kterou dobu nachází. Vždy však jde o odpis jednoho výdaje, a sice výdaje na pořízení tohoto majetku."

[30] Smyslem a účelem ustanovení § 28 odst. 6 zákona o dani z příjmů je postihnout situace, kdy daňový poplatník používá svůj hmotný majetek částečně pro soukromé účely a částečně k zajištění zdanitelného příjmu. Užití hmotného majetku daňovým subjektem pro soukromé účely totiž nemá vazbu na zajištění zdanitelného příjmu a nepředstavuje proto daňově uznatelný náklad. Platí tak zásada, že pokud je hmotný majetek používán k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti, pak se do daňových výdajů zahrnuje pouze poměrná část odpisů odpovídající tomuto částečnému využití hmotného majetku. Podmínkou pro aplikaci uvedeného ustanovení tedy je částečné použití hmotného majetku k zajištění zdanitelných příjmů. Rozhodující je vazba mezi využitím majetku a zajištěním zdanitelných příjmů. Musí se tak jednat o částečné použití hmotného majetku, které zároveň slouží k zajištění zdanitelného příjmu. Pokud tedy daňový poplatník užívá svůj hmotný majetek zčásti pro soukromou potřebu, nemůže uplatnit daňové odpisy v plném rozsahu a musí odpisy krátit podle vhodného kritéria; v případě nemovitostí např. podle využívané podlahové plochy, kdy se porovná plocha využívaná k získávání zdanitelných příjmů v poměru k celkové ploše budovy.

[31] Právní a ekonomická podstata odpisů je rozložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na pořízení

určitého majetku v čase do více zdaňovacích období. Znamená to, že ten, kdo chce uplatnit náklady, které vynaložil způsobem, jenž má daňově právní povahu hmotného majetku, je nemůže uplatnit jednorázově, nýbrž rozloženě ve více zdaňovacích obdobích, přičemž časový rámeček, v němž lze takto odpisy vyčerpat, je mnohdy velmi dlouhý (v případech vyšších odpisových skupin i několik desítek let). Zároveň z povahy odpisů jako v čase rozložených nákladů plyne, že v jednom zdaňovacím období lze odpis určitého konkrétního hmotného majetku uplatnit pouze jednou. Na druhou stranu právě proto, že odpisy jsou v čase rozložené náklady, musí být právní úprava, jež odpisování umožňuje, vykládána tak, že musí existovat rozumná možnost, jak vyčerpat celou sumu daňových odpisů tak, aby veškeré náklady poplatníkem na hmotný majetek vynaložené mohly být daňově uplatněny. V opačném případě by totiž daňové odpisy neplnily svůj smysl a účel, a sice umožnit daňové uplatnění skutečně vynaložených nákladů, pouze rozložené v čase. V případě dočasného snížení (výpadku) zdanitelných příjmů získávaných v souvislosti s odpisovaným majetkem je podle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů daňový poplatník oprávněn, nikoli však povinen, odpisování přerušit. Výklad přijatý žalovaným by byl s touto podstatou odpisů v rozporu, protože by bránil daňovému uplatnění v minulosti uplatněných nákladů na pořízení majetku, přestože v minulosti byl a s vysokou pravděpodobností i v budoucnosti bude užíván k zajištění zdanitelného příjmu.

[32] Při posouzení uplatněných odpisů hmotného majetku tak klíčovou roli hraje způsob, jakým je hmotný majetek daňového poplatníka používán, přičemž je však třeba zdůraznit, že způsob užívání hmotného majetku při uplatnění daňových odpisů musí být hodnocen primárně z toho hlediska, zda zajišťuje zdanitelný příjem, nikoli z toho hlediska jak intenzivně (do jaké míry) daňový poplatník svůj majetek využívá k zajištění zdanitelných příjmů. Je tudíž třeba od sebe odlišit situaci, kdy daňový poplatník užívá svůj hmotný majetek zčásti pro soukromé účely a zčásti k zajištění zdanitelného příjmu od situace, kdy jej nepoužívá k soukromým (popř. jiným) účelům a používá jej (v různé intenzitě) jako celek pouze k zajištění zdanitelných příjmů - v takovém případě nejsou dány podmínky pro aplikaci § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů a daňový poplatník je oprávněn uplatnit daňové odpisy v celém rozsahu. Pokud majetek není poplatníkem daně z příjmů užíván jiným způsobem než pro zajištění zdanitelných příjmů (tj. typicky pro soukromé účely), pak dočasné faktické omezení využití hmotného majetku např. z technických důvodů bez dalšího neznamená, že tento majetek není jako celek využíván pouze k zajištění zdanitelných příjmů.

[33] Jak již bylo uvedeno výše, v posuzované věci je mezi účastníky řízení nesporné, že stěžovatel celý svůj hmotný majetek (bytový dům) využíval pouze k zajištění příjmů formou pronajímání bytů a nedocházelo k soukromému nebo jinému použití odlišnému od využívání pro zajištění zdanitelných příjmů bytů jediné části tohoto hmotného majetku. Za této situace nebyly dány podmínky k aplikaci § 28 odst. 6 zákona o dani z příjmů. To, že stěžovatel v předmětném zdaňovacím období z technických důvodů dočasně pronajímal ze 7 bytů nacházejících se v odepisovaném hmotném majetku (domě) pouze 5 bytů, nemůže na tomto závěru nic změnit, neboť tato skutečnost nic nemění na tom, že stěžovatel využíval svůj bytový dům jako celek k zajištění zdanitelných příjmů.

[34] Podle názoru Nejvyššího správního soudu § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů proto nelze s ohledem na výše uvedené v posuzované věci vykládat tak, jak to učinily správní orgány obou stupňů a krajský soud. V případě bytových domů navíc 100 % využití tohoto hmotného majetku k zajištění příjmů v průběhu zdaňovacího období není reálné, neboť s ohledem na přirozenou fluktuaci nájemníků dochází k situacím, kdy jednotlivé pronajímané byty jsou po určitou dobu uvolněné, neboť jednotlivé nájemní vztahy na sebe bezprostředně nemusejí navazovat. Výsledek tohoto jevu je přitom stejný jako v posuzované věci - část nemovitosti není v průběhu zdaňovacího období využívána k zajištění zdanitelných příjmů.

[35] V posuzované věci tedy nebyly dány důvody pro krácení stěžovatelem uplatněných odpisů hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že mezi účastníky řízení nebyla primárně sporná otázka nároku na odpisy hmotného majetku, ale pouze jejich výše, resp. to, zda byly dány důvody pro jejich krácení podle § 28 odst. 6 zákona o dani z příjmů, konstatuje Nejvyšší správní soud k otázce samotného nároku na odpis hmotného majetku stěžovatele již pouze stručně, že stěžovatel splňuje podmínky pro uplatnění odpisů z tohoto majetku, jakožto výdaje (nákladu) podle § 24

odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť bytový dům stěžovatele je hmotný majetek a stěžovatel jej používal výhradně k zajištění zdanitelných příjmů a hodlá tak činit i v budoucnu, přičemž ve vztahu k bytům č. 3 a 4 tuto skutečnost doložil smlouvami o budoucích smlouvách nájemních. Tento závěr platí také v případě garáže, kterou stěžovatel v minulosti užíval výhradně k zajištění zdanitelných příjmů, a to až do roku 2009, kdy se zhoršil technický stav garáže, stěžovatel proto chystá její opravu a následně ji hodlá dále pronajímat, jak uvedl ve vyjádření ze dne 15. 7. 2013. Stěžejní kasační námitka stěžovatele, že správní orgány obou stupňů i krajský soud nesprávně vyhodnotily zjištěné skutečnosti a nesprávně interpretovaly relevantní právní úpravu, je tudíž důvodná.

[36] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012-8, v němž zdejší soud konstatoval, že z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Zákonným požadavkem, jenž musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je tedy mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82).

[37] V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud judikoval, že "daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s bytí i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů. (...) Tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového tvrzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie." Dále konstatoval, že "z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování "věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí-od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud totiž jeho úvaha, týkající se vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru se ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 zákona o daních z příjmů lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně. Zákonným požadavkem, jež musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem

dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy a nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných. Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.

[38] Námitce stěžovatele, v níž vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že věcná a časová souvislosti mezi příjmy a výdaji musí být v případě nájmu nemovitých věcí dána pro jedno zdaňovací období, tedy lze v zásadě přitakat. Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že v posuzované věci se nejednalo o hmotný (investiční) majetek spočívající v jednotlivých (bytových) jednotkách, ale o bytový dům obsahující více bytů. S ohledem na výše uvedené závěry o povaze daňových výdajů stěžovatel oprávněně uplatnil odpisy k celému bytovému domu, který, jak již bylo uvedeno výše, používal pouze pro zajištění zdanitelných příjmů. Odpisy stěžovatele k jeho nemovitostem v posuzovaném zdaňovacím období tak představují výdaj podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů ve výši stanovené tímto zákonem. Výdaje stěžovatele na pořízení tohoto majetku, resp. jim adekvátní odpisy, totiž souvisejí se stěžovatelovými současnými i budoucími příjmy plynoucími z jeho využití (pronajímání). Totéž lze konstatovat ohledně garáže ve vlastnictví stěžovatele.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil, neboť se stěžovatel úspěšně dovolal důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení věci krajským soudem. Již v řízení o žalobě zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a krajský soud by v novém řízení o žalobě nemohl učinit nic jiného, než tato rozhodnutí zrušit, neboť stěžovatel se v posuzované věci jemu vytýkaného správního deliktu nedopustil. Proto povaha věci umožňuje Nejvyššímu správnímu soudu o žalobě rozhodnout a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první, odst. 3 a odst. 4 s. ř. s., současně se zrušením napadeného rozsudku zrušit pro nezákonnost také rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[40] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, musel rozhodnout o nákladech řízení před krajským soudem i o nákladech řízení o kasační stížnosti (Podle § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s., rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, zastavení řízení, o postoupení věci nebo způsobem podle odstavce 2, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu). Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl v řízení úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů v obou soudních řízeních.

[41] Pokud jde o řízení o žalobě, vznikly stěžovateli náklady v podobě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč [soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu sice činí dle položky 18 bodu 2 písm. a) Sazebníku poplatků (příloha zákona o soudních poplatcích) 3.000 Kč, stěžovatel však zaplatil vylepenými kolky pouze 2.000 Kč a krajský soud ho již k doplacení soudního poplatku nevyzval]. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovou poradkyní. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za

zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny této zástupkyni stěžovatele byla stanovena za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, písemné podání soudu ve věci samé (žaloba ze dne 20. 9. 2014) a účast na jednání u krajského soudu konaném dne 9. 12. 2015 podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. (dále jen "advokátní tarif"). Zástupkyni stěžovatele tak náleží odměna za tři úkony právní služby po 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], celkem 9.300 Kč. Vedle toho má stěžovatel též právo na náhradu hotových výdajů své zástupkyně ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 900 Kč. Nejvyšší správní soud zjistil z veřejně přístupné databáze (http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz), že zástupkyně stěžovatele v řízení o žalobě není plátcem DPH, a proto se jí odměna za zastupování nezvyšuje o daň z přidané hodnoty. Celkem tak má stěžovatel právo na náhradu nákladů za řízení o žalobě ve výši 12.200 Kč.

[42] V řízení před Nejvyšším správním soudem vznikly stěžovateli náklady v podobě zaplacení soudního poplatku ve výši 5.000 Kč. Výše odměny zástupkyni stěžovatele za zastupování v řízení o kasační stížnosti byla stanovena za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb a písemné podání soudu ve věci samé (kasační stížnost ze dne 29. 1. 2016) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Zástupkyni stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tak náleží odměna za dva úkony právní služby po 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], celkem 6.200 Kč. Vedle toho má stěžovatel též právo na náhradu hotových výdajů své zástupkyně ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 600 Kč. Celkem tak má stěžovatel právo na náhradu nákladů za řízení o stížnosti ve výši 11.800 Kč. Zástupkyně stěžovatele v řízení o kasační stížnosti sdělila, že není plátcem DPH, proto se jí odměna za zastupování nezvyšuje o daň z přidané hodnoty.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

