ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **R. T.,** zast. Mgr. Janem Vytiskou, advokátem se sídlem Velehradská 88/1, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2018, č. j. 51 Af 9/2017 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 1. 2017, č. j. 4053/17/5200-10424-708965, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 2016, č. j. 1231347/16/2205-50521-305762, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 19 380 Kč a určena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3876 Kč.

[2] V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce pořídil v roce 2009 dlouhodobý hmotný majetek – vozidlo Mitsubishi Outlander, RZ X Na základě § 30a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), uplatnil žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 mimořádné odpisy z pořizovací ceny uvedeného vozidla jako daňový výdaj. Ve zdaňovacím období roku 2010 žalobce odpisy tohoto majetku neuplatnil. Ve zdaňovacím období roku 2011 žalobce uplatnil odpisy uvedeného majetku ve výši 67 554 Kč. Následně ve zdaňovacím období roku 2012 zahrnul mezi výdaje i část mimořádného odpisu předmětného vozidla ve výši 100 000 Kč, kterou neuplatnil v roce 2010.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že neuplatněním odpisů v roce 2010 došlo k přerušení odepisování daného majetku a tedy k porušení podmínky stanovené v § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Odpis uplatněný v roce 2011 tedy žalobce uplatnil neoprávněně.

[4] Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání ztotožnil se závěrem správce daně. Konstatoval, že uvedené vozidlo je hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2, přičemž bylo pořízeno v roce 2009, tedy v rámci časového období vymezeného v § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobce však neuplatňoval odpisy majetku v souladu s § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů bez přerušení, neboť odepisování vozidla zahájil v roce 2009, kdy uplatnil mimořádné odpisy za 9 měsíců, v následujícím roce nesnížil základ daně z příjmů fyzických osob o žádné odpisy hmotného majetku, ač tak dle předložených karet hmotného majetku učinit mohl, a to za 12 měsíců, a v roce 2011 uplatnil mimořádné odpisy za zbylé 3 měsíce z celkové doby odepisování. Žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce, podle níž správce daně ztotožnil neuplatnění odpisů s pojmem přerušení odepisování. Konstatoval, že z § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá, jak měl žalobce při odepisování předmětného majetku postupovat - za prvních 12 měsíců uplatnit odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatnit odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou však Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, konstatoval, že § 30a byl do zákona o daních z příjmů vložen jako součást protikrizového plánu proti tuzemským důsledkům celosvětové hospodářské krize, jehož cílem bylo stimulovat daňové poplatníky k pořízení nového hmotného majetku, a tím zvýšit odbyt u výrobců, resp. zachovat výrobu a výši zaměstnanosti u výrobců tohoto majetku. Dikce uvedeného zákonného ustanovení bez jakýchkoliv pochyb stanoví podmínku uplatnit mimořádné odpočty v období 24 na sebe bezprostředně navazujících měsíců. Žádný jiný výklad dotčené ustanovení nepřipouští. Krajský soud s odkazem na § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů dospěl k závěru, že žalobce mimořádné odpisy přerušil, a tedy nesplnil podmínky stanovené v § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku porušení práva na spravedlivý proces spočívajícího v tom, že žalovaný doručoval napadené rozhodnutí žalobci, nikoliv jeho právnímu zástupci, a to navíc za pomoci poštovního doručovatele, ačkoliv žalobce je držitelem datové schránky. Žalovaný sice při doručování postupoval v rozporu se zákonem, toto své pochybení však zhojil tím, že žalobou napadené rozhodnutí doručil právnímu zástupci žalobce do datové schránky a jeho právní moc vyznačil v návaznosti na datum doručení právnímu zástupci žalobce, nikoliv žalobci.

II.
Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[7] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, tedy nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[8] Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatel v závěru krajského soudu, že neuplatněním mimořádných odpisů předmětného vozidla v roce 2010 došlo k přerušení odepisování. Stěžovatel uplatněním mimořádných odpisů v roce 2011 neprodloužil dobu pro odepisování mimořádných odpisů, neboť ta by bez ohledu na uplatnění mimořádných odpisů

v roce 2010, uplynula v roce 2011. Zároveň uplatnil mimořádné odpisy pouze ve výši, ve které k tomu byl dle zákona o daních z příjmů oprávněn. Stěžovatel s odkazem na § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů uvádí, že využil své právo odpisy neuplatnit, což však neznamená, že by odepisování přerušil, neboť v roce 2011 pouze „douplatnil" odpisy za 3 měsíce, tedy nepostupoval způsobem, který § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů označuje za přerušení odpisů. Stěžovateli není zřejmé, na základě čeho krajský soud z § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů dovodil, že stěžovatel odepisování přerušil. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dodal, že připouští-li ustanovení více výkladů či pochybnosti o výkladu, měli by správce daně a soud postupovat způsobem mírnějším pro daňový subjekt.

[9] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že stěžovatel sice uplatněním odpisů pouze za 3 měsíce neprodloužil dobu pro uplatňování mimořádných odpisů, nicméně porušil podmínky stanovené v § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů tím, že mimořádné odepisování přerušil, mimořádné odpisy zbylé části hmotného majetku tak nebylo možné považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daná situace přitom nepřipouští více výkladů, nebyl tedy důvod, aby správce daně postupoval mírnějším způsobem.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Podstata dané věci spočívá v posouzení otázky, zda stěžovatel uplatnil ve zdaňovacím období roku 2011 odpisy z uvedeného vozidla v souladu s § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[13] Dle § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

[14] Odepisováním se dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů 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). Poplatník s příjmy podle § 7 a § 9, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle

§ 24, může zahájit odpisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímaný hmotný majetek, evidovaný podle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[15] Dle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

[16] Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

[17] Dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až § 33).

[18] V posuzované věci není sporu o tom, že dané vozidlo je majetkem zařazeným v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů, že stěžovatel je jeho prvním vlastníkem, že bylo pořízeno v roce 2009 a že v témže roce bylo zahájeno jeho odepisování. Sporným však zůstává, zda stěžovatel uvedený majetek odepisoval bez přerušení. Stěžovatel trvá na tom, že tím, že v roce 2010 odpisy neuplatnil, odepisování ve smyslu § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřerušil, nýbrž pouze využil práva odpisy neuplatnit dle téhož ustanovení.

[19] Uvedený názor stěžovatele je nesprávný, neboť vychází z mylného předpokladu, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2010 daňové odpisy zmiňovaného majetku prováděl, nicméně je neuplatnil jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Taková úvaha však zcela popírá podstatu daňového odepisování, které dle definice obsažené v § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů spočívá právě zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Pokud tedy stěžovatel poté, co ve zdaňovacím období roku 2009 zahájil odepisování předmětného majetku, v roce 2010 nezahrnul jeho odpisy do svých výdajů, pak v tomto zdaňovacím období odepisování ve smyslu zákona o daních z příjmů neprováděl, což nelze vyložit jinak, než že odepisování přerušil.

[20] Stěžovatel má však za to, že nepřerušil odpisování ve smyslu § 26 odst. 8 zákona o daních příjmů, ale že zvolil druhý způsob uvedený v témže ustanovení, tedy že odpisy v roce 2010 neuplatnil, což speciální ustanovení pro mimořádné odpisy (§ 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů), na rozdíl od přerušení odpisovaní, nevylučuje. K tomu ovšem Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů stanoví, že poplatník není povinen odpisy pro účely tohoto zákona uplatnit, míří tím na situaci, kdy daňový subjekt vůbec nezahrne odpisy z některého svého majetku do výdajů vynaložených k zajištění svých zdanitelných příjmů,

ač by tak učinit mohl, tedy kdy s odepisováním určitého majetku ani nezačne. Uplatnění daňových odpisů je nepochybně právem, nikoliv povinností daňového subjektu, pokud se však tohoto práva rozhodne využít, je daňový subjekt povinen postupovat zákonem stanoveným způsobem, což pro případ mimořádných odpisů, jak poukázali žalovaný i krajský soud, zcela jednoznačně stanovil § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tento stanovený postup přitom stěžovatel nedodržel, neboť tím, že v roce 2010 nezahrnul odpisy vozidla do svých daňových výdajů, odpisování nepochybně přerušil. Žalovaný tedy nemohl následné mimořádné odpisy tohoto majetku uplatněné ve zdaňovacím období roku 2011 považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[21] Posuzovaná právní úprava je formulována zcela jednoznačně a nedává prostor pro vícero výkladů, užití zásady *in dubio mitius* tedy nebylo v posuzovaném případě na místě.

IV.
Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. února 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu