

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8819/19/5200-10423-705778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2020, č. j. 22 Af 19/2019 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) vydal dne 19. 10. 2017 dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a stanovena povinnost uhradit penále. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 správce daně odvolání částečně vyhověl a vydal dne 28. 2. 2018 rozhodnutí o odvolání, kterým snížil doměřenou daň i penále. Tato rozhodnutí (ze dne 19. 10. 2017 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 a ze dne 28. 2. 2018 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014) žalovaný k odvolání žalobce potvrdil a odvolání rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl. Správce daně žalobci doměřil daň, neboť na základě daňové kontroly

zjistil, že žalobcem deklarované opravy budovy v ulici Štefánikova č. p. 220 v Kopřivnici, na které v předchozích letech vytvářel rezervu, mají povahu technického zhodnocení.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[3] Krajský soud označil za nesprávný názor žalovaného, že lhůtu pro vyjádření se k podkladům v odvolacím řízení dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „d. ř.“) nelze prodloužit. Dle § 36 odst. 1 d. ř. však může správce daně lhůtu prodloužit pouze ze *závažného důvodu.* Je na žadateli (žalobci), aby v žádosti o prodloužení lhůty vymezil důvody, pro které o prodloužení žádá. V opačném případě, nevyplývají-li ani ze spisu závažné důvody, není naplněna podmínka citovaného ustanovení. Žalobcova žádost nebyla v tomto smyslu nijak odůvodněna, žalovaný proto ve výsledku nepochybil, pokud mu stanovenou lhůtu neprodloužil. Žalobce v žalobě neuvedl žádné konkrétní argumenty, ze kterých by bylo možno dovodit, že v důsledku neprodloužení lhůty k vyjádření byl zkrácen na svých veřejných subjektivních právech. Obecná argumentace, že „nelze vyloučit, že by argumentace žalobce mohla vést ke změně názoru a tudíž jinému rozhodnutí žalovaného“ nemůže obstát.

[4] Jako nedůvodnou shledal krajský soud také námitku rozhodného okamžiku pro posouzení technického zhodnocení. Ve shodě se závěry vyslovenými v rozhodnutí žalovaného měl za to, že na danou věc lze aplikovat v plném rozsahu závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99. Byl to žalobce, koho tížilo v řízení důkazní břemeno o tom, že se v případě prací provedených v roce 2013 jednalo o práce spočívající v provedení oprav, nevedoucích k technickému zhodnocení nemovitosti. Žalobce v žalobě opět argumentoval pouze hypotetickými možnostmi, že nebylo možno vyloučit, že by dne 31. 12. 2013 došlo k úplnému zastavení prací a změně podnikatelského záměru. Svá (případná) tvrzení o charakteru prací měl žalobce prokázat. Z napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný velmi podrobně danou problematikou, jakož i vyhodnocením zjištěných skutečností zabýval, přitom vyplývá, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.

[5] Taktéž námitku rdousícího efektu zákonné úpravy technického zhodnocení ve spojení s odpisy vznesl žalobce pouze v obecné rovině. Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že bez marného vyčerpání možností poskytnutých daňovým řádem (posečkání úhrady daní, rozložení úhrady na splátky, prominutí či nepředepsání úroků z posečkání, prominutí daně) nelze náhradu případného likvidačního dopadu, způsobujícího neústavní zásah do vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod, s úspěchem uplatňovat v občanském soudním řízení. Má-li žalobce za to, že právní úprava má ve vztahu k němu rdousící účinky, je na něm, aby využil uvedené instituty daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě namítá, že odůvodnění žádosti o prodloužení lhůty není podmínkou pro aplikaci § 36 odst. 2 d. ř., jak dovodil krajský soud, k čemuž odkazuje na komentářovou literaturu. I pokud by tomu tak ovšem bylo, měl žalovaný stěžovatele vyzvat k odstranění vady podání spočívající v absenci důvodů

žádosti dle § 74 d. ř. Stěžovatel dále nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že neprokázal, jak se předčasné vydání rozhodnutí žalovaného projevilo v jeho veřejných subjektivních právech. K tomuto nesouhlasu však nesnáší žádnou argumentaci, neboť ji považuje za předčasnou. Tato otázka by se měla řešit v dalším řízení před krajským soudem. Pokud by byla řešena již v řízení o kasační stížnosti, aniž by alespoň došlo k nařízení ústního jednání, považoval by to stěžovatel za překvapivý postup zbavující jej práva na vyjádření ke své věci.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně neunesení důkazního břemene k otázce, zda se ohledně prací uskutečněných do 31. 12. 2013 jednalo o opravy. Skutkový stav je seznatelný z daňového spisu (ačkoliv stěžovatel v tomto směru činil důkazní návrhy, z nichž většinu žalovaný zamítl), v dané věci jde o aplikaci právní normy, která je povinností žalovaného. O důkazním břemenu nelze hovořit.

[9] Krajský soud nepolemizoval se stěžovatelovým názorem, že pro posouzení daňového charakteru stavebních úprav je rozhodný den 31. 12. 2013. Krajský soud dle stěžovatele ale nevysvětlil, proč je jednotlivé stavební úpravy provedené do 31. 12. 2013 nutno považovat již k tomuto datu za technické zhodnocení, a rozsudek je tedy nepřezkoumatelný. Stěžovatel má za to, že charakter technického zhodnocení mohly stavební úpravy získat poprvé až v roce 2014, nikoliv 2013. Žalovaný veškeré stavební práce posuzoval *ex post* až poté, co již byly dávno skončeny.

[10] Stěžovatel konstatuje, že v letech 2005-2012 vytvářel daňově uznatelnou rezervu ve výši 8 000 000 Kč, kterou následně celou investoval do projektu muzea, z níž mohl do nákladů roku 2013 uplatnit jen zanedbatelnou část. Došlo k vytvoření zcela fiktivního daňového základu ústícího ve vysokou daňovou povinnost. Tuto musel platit z jiných zdrojů, když ani celý příjem za rok 2013 mu na její úhradu zdaleka nestačil. Ve vztahu k roku 2013 tak lze hovořit o zdanění ve výši 334 % (v poměru k jeho výsledku hospodaření).

[11] Podmínkou zdanění je existence skutečného příjmu. Je přitom nutno rozlišovat mezi příjmem skutečným a příjmem účetním, který může být toliko zdánlivý, a tedy nepodléhající dani z příjmů. Není také možné zdaňovat příjmy, jež byly konzumovány výdaji. Při aplikaci odpisů daňový subjekt může v následujících letech postupně uplatňovat náklad oproti v budoucnu realizovaným výnosům. Odpisy tak vedou k tomu, že si daňový subjekt (nehledě na svou vůli) předplácí daň, kterou bude v následujících letech umořovat. Takový postup je však již jen z ekonomického hlediska pro daňový subjekt nevýhodný, neboť peníze dnes, které musí státu na dani uhradit, mají vyšší hodnotu než peníze zítra, které na budoucí dani ušetří (pakliže bude v podnikání pokračovat a nějaké vydělá). Za předplatbu daně přitom daňový subjekt od státu nezíská žádnou náhradu, např. ve formě úroku. Nadto zejména u větších investic tento postup vede k tomu, že daňovému subjektu na předplatbu daně nepostačují ani výnosy, které v průběhu roku uskutečnil. Musí tak hledat jiné zdroje, např. formou půjčky, v krajním případě prodejem investice samotné. To vše jen proto, aby si předplatil daň na mnoho desítek let dopředu.

[12] Stěžovatel proto považuje aplikaci institutu odpisů vůči němu za protiústavní, neboť mu neumožňuje od výnosů odečíst zcela prokazatelně vynaložené náklady, a zejména ve vyšších odpisových skupinách nabývá rdousícího efektu. Nadto úprava vytváří diskriminaci mezi jednotlivými daňovými subjekty (jednak diskriminace

mezi podnikateli majícími majetek v různých odpisových skupinách, jakož i diskriminace mezi podnikateli nakupujícími majetek podléhající odpisování vůči podnikatelům nakupujícím majetek nepodléhající odepisování).

[13] Krajský soud výše uvedené odmítl zohlednit s tím, že rdousící efekt lze řešit instituty daňového řádu, jako je posečkání a prominutí daně. Zjevnou iracionalitu právní úpravy, jež je ve své podstatě neústavní, je však třeba řešit v rámci ústavního přezkumu návrhem Ústavnímu soudu na zrušení právní úpravy odpisů v zákoně o daních z příjmů.

[14] **Žalovaný ve vyjádření** ke kasační stížnosti k žádosti o prodloužení lhůty uvádí, že je třeba, aby byla odůvodněna, tzn. aby byly předloženy závažné důvody dle § 36 odst. 1 d. ř. a nejednalo se o samoúčelnou žádost. Neobsahuje-li důvody, není správce daně povinen vyzývat daňový subjekt k odstranění vad podání, neboť uvedení důvodů není esenciální náležitostí bránící projednatelnosti podání. Daňový subjekt se pouze vystavuje riziku, že jeho žádost bude posouzena jako nedůvodná. K posouzení oprav/technického zhodnocení žalovaný nesouhlasí s kasační námitkou týkající se důkazního břemene. Doložit a prokázat původní stav před úpravami a nový stav po úpravách tak, aby oba stavy mohly být porovnány, musí výhradně daňový subjekt. Žalovaný aplikoval závěry vyřčené v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, dle kterých se na provedené úpravy nahlíží jako na jeden celek. Není proto zřejmé, proč by krajský soud měl samostatně hodnotit práce provedené v období do 31. 12. 2013. Žalovaný tak nepovažuje rozsudek za nepřezkoumatelný. Do jisté míry je možno označit hodnocení provedených úprav ze strany správních orgánů jako „zpětné“, nicméně nejedná se o skutečnost jdoucí jakkoliv k tíži stěžovatele, neboť ten mohl v průběhu daňové kontroly či následného odvolacího řízení libovolně doložit, že se skutečně jednalo o provedení oprav a nikoliv technického zhodnocení. V daném případě nicméně ze všech relevantních skutečností vyplývá, že provedenými stavebními úpravami došlo k rozšíření použitelnosti a vybavenosti budovy jako funkčního celku, a tedy se nejednalo o pouhé její opravy.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Prodloužení lhůty k vyjádření

[17] Krajský soud správně konstatoval, že lhůtu k vyjádření se k podkladům dle § 115 odst. 2 d. ř. prodloužit lze, Nejvyšší správní soud se však již neztotožňuje s jeho hodnocením, že žalovaný nepochybil, jestliže lhůtu neprodloužil.

[18] Dle § 36 odst. 1 d. ř. *„Správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost*

o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.“

[19] Dle § 36 odst. 2 d. ř. *„Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.“*

[20] Má-li správce daně v § 36 odst. 2 daňového řádu stanovenou povinnost první žádosti o prodloužení lhůty vyhovět, je zřejmé, že není na jeho uvážení, zda považuje důvody, které k žádosti vedly, za závažné. U této žádosti tak správce daně důvody pro žádost o prodloužení lhůty nezkoumá. Není tak důvodu trvat na tom, že i tato žádost musí být odůvodněna. Ustanovení § 36 odst. 2 daňového řádu je tedy speciálním pravidlem k prvnímu odstavci tohoto ustanovení, který stanoví, že správce daně vyhoví žádosti o prodloužení lhůty, žádá-li osoba ze závažného důvodu.

[21] Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný měl stěžovatelově žádosti o prodloužení lhůty vyhovět i přesto, že jeho žádost nebyla odůvodněna. Jeho procesní postup tak nebyl správný a krajský soud v hodnocení stěžovatelovy žalobní námitky pochybil. Nejvyšší správní soud však musel dále zhodnotit, zda se jedná o vadu, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť důvodem pro vyhovění kasační stížnosti může být pouze takové porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, které mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s].

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že otázka, jakým způsobem se tato vada mohla projevit v jeho veřejných subjektivních právech, má být řešena před krajským soudem, a její zodpovězení již v řízení o kasační stížnosti bez nařízení ústního jednání, při kterém by se k ní vyjádřil, by považoval za překvapivé a zbavující jej práva vyjádřit se k věci.

[23] Tuto argumentaci však Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Již krajský soud ve vypořádání stěžovatelovy námitky konstatoval, že stěžovatel neuvedl žádné argumenty směřující k tomu, jaká další doposud v daňovém řízení neuvedená tvrzení hodlal v rámci prodloužené lhůty k vyjádření se k podkladům žalovanému předložit, aby tak mohlo dojít ke změně jeho názoru a aby bylo možno dovodit, že v důsledku neprodloužení lhůty byl stěžovatel zkrácen na veřejných subjektivních právech. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Nelze jej přitom považovat za překvapivé, neboť v otázce zásahu pochybení žalovaného do veřejných subjektivních práv stěžovatele není založeno na nové právní argumentaci, která nebyla předmětem dosavadního řízení, nejednalo se tedy o novou relevantní otázku, která v předchozím řízení nebyla řešena a ke které se v průběhu řízení stěžovatel nemohl vyjádřit (srov. např. nález ÚS ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Bylo pouze jeho volbou, že tak v řízení před krajským soudem ani v kasační stížnosti neučinil, a nelze tak hovořit o zbavení práva na vyjádření k věci.

[24] Účelem správního soudnictví není kontrola jakýchkoliv dílčích nesprávností v postupu správních orgánů, ale ochrana účastníka řízení před takovými vadami, které se mohly projevit v jeho právní sféře a zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv. To však stěžovatel v projednávané věci nijak konkrétně netvrdil.

Oprava vs. technické zhodnocení

[25] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů *„za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.“*

[26] V projednávané věci není sporné, že stavební práce, které stěžovatel na budově na adrese Štefánikova č. p. 220 provedl, byly ve výsledku technickým zhodnocením tohoto majetku. Stěžovatel však namítal, že žalovaný a krajský soud měli posoudit, zda práce, které byly na budově provedeny již v roce 2013, jsou samy o sobě technickým zhodnocením, či zda se v případě těchto prací jednalo pouze o opravu. Stěžovatel je toho názoru, že práce provedené v roce 2013 měly pouze charakter oprav.

[27] Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení, a nelze tak do přímých daňových nákladů zahrnout izolovaně náklady na ty dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být opravou. Žalovaný tak neakceptoval stěžovatelovu argumentaci, že je nutno oddělit od sebe fázi oprav a návazně fázi technického zhodnocení. S tímto posouzením se krajský soud ztotožnil. Ke stěžovatelově žalobní námitce, že ke konci roku 2013 mohlo dojít k úplnému zastavení prací a změně podnikatelského záměru, soud poznamenal, že se jedná o hypotetické úvahy a bylo na stěžovateli, aby takovou skutečnost případně prokázal, neboť důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, leží na něm.

[28] Toto posouzení považuje Nejvyšší správní soud za správné. Krajský soud ve svých závěrech vycházel z ustálené judikatury. Závěr, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou, vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, na který odkazoval jak žalovaný, tak krajský soud. Nadto lze odkázat například na rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018 - 40.

[29] Již v dokumentaci k žádosti o vydání stavebního povolení, kterou správce daně získal od stavebního úřadu, je přitom v popisu stavby uvedeno, že v 1. NP objektu budou vybudovány nové prodejní plochy namísto stávajících a bude vestavěno patro přístupné vnitřními schody a novou rampou ze dvora objektu. Je tak zřejmé, že se od počátku jednalo o jeden stavební záměr, který byl plánován jako technické zhodnocení s cílem změnit technické parametry nemovitosti a způsob jejího využití a také tak byl proveden. I pokud by tak byly v roce 2013 prováděny práce, které by samy o sobě mohly být považovány za „pouhou“ opravu budovy, není možné, aby správce daně tyto práce vyčlenil, považoval je za opravu dle § 24 zákona o daních z příjmů a náklady na ně zahrnul do daňových nákladů.

[30] Namítal-li stěžovatel, že ke konci roku mohlo dojít ke změně záměru či zastavení prací, krajský soud správně a taktéž v souladu s ustálenou judikaturou týkající se důkazního břemene v otázce prokazování, zda je stavební práce opravou či technickým zhodnocením (viz např. rozsudek ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, č. 2561/2012 Sb. NSS, či již uvedený rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018 - 40), konstatoval, že takové skutečnosti stěžovatel neprokázal. To ostatně vyplývá již z výše uvedeného, neboť ve správním řízení vyšlo bez pochybností najevo, že stavební úpravy byly provedeny dle naplánovaného záměru.

Odpisy

[31] Stěžovatel dále namítá, že zdanění jeho příjmů dosáhlo v roce 2013 fakticky několika set procent, a argumentuje, že institut odpisů vůči němu nabývá neústavního rozměru. Nejvyšší správní soud se s těmito námitkami neztotožnil. Podle § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách"), mohou poplatníci daně z příjmů za dále stanovených podmínek vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (...). Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že *za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.*

[32] Jak sám stěžovatel uvedl, v letech 2005-2012 vytvářel rezervu dle § 7 zákona o rezervách na opravu hmotného majetku. Tato rezerva však následně v letech 2013 a 2014 nebyla použita k opravě jeho hmotného majetku, nýbrž k provedení technického zhodnocení, což je nepřípustné (§ 7 odst. 2 zákona o rezervách). Dle § 4 odst. 1 věta první část za středníkem zákona o rezervách se rezervy zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. O částku zrušené rezervy se pak dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 zákona o daních z příjmů zvýšil stěžovatelův výsledek hospodaření, z čehož vyplývá jeho zdanění. Je totiž třeba vzít v úvahu, že částka, ze které se tvoří rezerva, je v letech, kdy je tvořena, nákladem dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, tedy o tuto částku se výsledek hospodaření snižuje. Není-li následně použita k opravám, a tedy nedošlo k naplnění účelu tvorby rezervy, je zřejmé, že tato částka musí být promítnuta na straně výnosů, neboť se tak dosud (v předchozích zdaňovacích obdobích, kdy bylo výnosů dosaženo, ale byly určeny jako rezerva na opravu hmotného majetku) nestalo. Vysoká daňová povinnost stěžovatele je tak dána nesprávným použitím prostředků vytvořené rezervy. Pokud by stěžovatel finanční prostředky z rezervy použil skutečně k opravám, navýšení na straně výnosů by bylo kompenzováno na straně nákladů (nákladem na opravy dle § 24 zákona o daních z příjmů).

[33] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že částku vynaloženou na technické zhodnocení hmotného majetku není možné na rozdíl od opravy považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že finanční prostředky na něj vynaložené lze do těchto nákladů promítnout pouze postupně prostřednictvím odpisů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[34] Zatímco podle obecného pravidla obsaženého v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem, k uplatňování výdajů (nákladů) pro určitý typ majetku uvedený v § 26 zákona o daních z příjmů

konstruuje tento zákon zvláštní režim tzv. odpisů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 - 80). Daňový subjekt tak neuplatňuje technické zhodnocení jako daňový výdaj (náklad) jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů).

[35] Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů (nákladů) na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích období tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům (výnosů) uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů (nákladů) na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy (výnosy) a daňově účinnými výdaji (náklady) (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS, rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018 - 40, či rozsudek ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019 - 35).

[36] Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku a svou ekonomickou povahou je podobné pořízení nového majetku, je oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy (výnosy) a daňově účinnými výdaji (náklady) po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 zákona o daních z příjmů (rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018 - 40). Z toho důvodu zákon o daních z příjmů mezi těmito skupinami zcela racionálně rozlišuje a stanoví pro ně rozdílné podmínky.

[37] Je pouze věcí stěžovatelova podnikatelského úsudku, zda do takového hmotného majetku bude vzhledem k předpokládané době svého podnikání či případné zůstatkové hodnotě majetku po ukončení podnikání investovat. Jedná-li se však o investici, která je svou povahou technickým zhodnocením majetku, nelze tak co do tvorby zdrojů činit prostřednictvím vytváření rezervy určené pouze na opravy hmotného majetku.

[38] Stěžovatelem uváděný rdousící efekt úpravy odpisů nastává tehdy, pokud má daň ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce. Stěžovatel namítal enormní daňové zatížení, to však bylo způsobeno, jak již bylo výše objasněno, nesprávnou tvorbou a použitím rezervy na opravy hmotného majetku dle zákona o rezervách. Rozdíl mezi daňovými účinky nákladů na opravy a na technické zhodnocení, tak jak byl vysvětlen výše, je dle Nejvyššího správního soudu racionální a není založen na jakémkoliv diskriminačním kritériu. Nejvyšší správní soud tak neshledal žádný ústavní deficit aplikované právní úpravy a tedy ani důvod pro předložení věci k posouzení Ústavnímu soudu postupem dle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. ledna 2022

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu